

UNIVERSITÉ DE CAEN. — FACULTÉ DE DROIT

DE LA
DÉDUCTION DES DETTES
POUR LE PAIEMENT
DES DROITS DE SUCCESSION

Loi du 25 février 1901

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Soutenue devant la Faculté de Droit de Caen

Le vendredi 13 juillet 1906, à 2 heures du soir

PAR

Paul MARIETTE

CAEN

IMPRIMERIE CHARLES VALIN

13, rue Écuyère, 13

1906

UNIVERSITÉ DE CAEN. — FACULTÉ DE DROIT

DE LA
DÉDUCTION DES DETTES
POUR LE PAIEMENT
DES DROITS DE SUCCESSION

Loi du 25 février 1901

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Soutenue devant la Faculté de Droit de Caen

Le vendredi 13 juillet 1906, à 2 heures du soir

PAR

Paul MARIETTE



CAEN

IMPRIMERIE CHARLES VALIN

13, rue Écuyère, 13

1906



Digitized by the Internet Archive
in 2026

UNIVERSITÉ DE CAEN

FACULTÉ DE DROIT

Année scolaire 1905-1906

DOYEN :

M. Edmond VILLEY (✱, I. ☉), correspondant de l'Institut, membre du Conseil supérieur de l'Instruction publique.

PROFESSEURS :

MM. DANJON (I. ☉), assesseur du Doyen, professeur de *Droit commercial*, chargé du cours de *Droit maritime*.

Edmond VILLEY (✱, I. ☉), professeur d'*Économie politique*, chargé du cours de *Droit constitutionnel comparé*.

LAISNÉ DES HAYES (✱, A. ☉), professeur de *Droit civil*.

GUILLOUARD (✱, I. ☉, C. ✚, G. O. ✚, C. I. C. ✚, O. ✚, L. ✚), professeur de *Droit civil*, correspondant de l'Institut.

LEBRET (I. ☉), professeur de *Droit civil*, ancien Ministre de la Justice, chargé du cours de *Notariat et Enregistrement*.

CABOUAT (I. ☉), professeur de *Droit international public et privé*, chargé du cours de *Législation industrielle*.

MM. BIVILLE (I. 4), professeur de *Procédure civile* et chargé d'un cours de *Droit administratif*.

DEBRAY (A. 4), professeur de *Droit romain* et chargé d'un cours d'*Histoire du Droit français*.

LE FUR (A. 4), professeur de *Droit administratif* et chargé du cours d'*Eléments du Droit constitutionnel*.

ASTOUL, professeur de *Droit romain* et chargé du cours de *Pandectes* et du cours sur la *Coutume de Normandie*.

DEGOIS, professeur de *Droit criminel*, chargé d'un cours de *Droit civil approfondi et comparé*.

GÉNESTAL, professeur d'*Histoire du Droit français* et chargé du cours d'*Histoire du Droit public français*.

ALLIX, professeur d'*Économie politique* et d'*Histoire des doctrines économiques*, et chargé du cours de *Législation financière*.

SECRÉTAIRE :

M. GALLOU (I. 4), secrétaire des Facultés de l'Université de Caen.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

JURY D'EXAMEN

MM. LEBRET, *professeur*, PRÉSIDENT.

LE FUR, *professeur*.

ALLIX, *professeur*.

BIBLIOGRAPHIE

- AUBRY et RAU. — *Cours de droit civil français.*
- DEMOLOMBE. — *Cours de Code Napoléon.*
- BAUDRY-LACANTINERIE. — *Traité élémentaire du droit civil.*
- Marcel PLANIOL. — *Traité élémentaire de droit civil.*
- LYON-CAEN et RENAULT. — *Traité de droit commercial.*
- ESMEIN. — *Cours élémentaire d'histoire du droit.*
- GLASSON. — *Histoire du droit et des institutions.*
- DUCROCQ. — *Droit administratif.*
- NAQUET. — *Commentaire de la loi de 1901. (1901.)*
- AULARD. — *La distraction du passif pour le calcul des droits de mutation en matière de succession, et la loi de 1901 (1903.)*
- FEUILLETTE. — *Du principe de la déduction du passif pour la perception des droits de mutation par décès.*
- GUÉRIN. — *La loi du 25 février 1901 et le régime fiscal des successions. (1903.)*
- GARNIER. — *Répertoire général de l'enregistrement.*
- MAGUERO. — *Traité des droits d'enregistrement.*
- BESSON. — *Régime fiscal des successions.*
- DEFRENOIS. — *Commentaire pratique de la loi du 25 février 1901.*
- Instructions de la Direction générale de l'enregistrement.
- Journal de l'Enregistrement.*

Revue du notariat et de l'enregistrement.

WAHL. — *Traité du droit fiscal.*

POTHIER. — *Œuvres*, annotées par Bugnet.

Paul LEROY-BEAULIEU. — *Traité de la science des finances.*

Godefroy CAVAIGNAC. — *Pour l'impôt progressif.*

PROUDHON. — *Théorie de l'impôt.*

D'ANGLEMONT. — *Régime des taxes successorales en Angleterre* (Annales de l'Ecole libre des sciences politiques, 1899).

BASTINE. — *Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notariat.*

Journal Officiel. Documents parlementaires.

BOSQUET. — *Dictionnaire des domaines et des droits domaniaux*, 1780.



INTRODUCTION

La loi du 25 février 1901 a introduit une réforme profonde dans notre régime fiscal des successions. Elle abroge, en effet, une règle de la loi de l'enregistrement, jusqu'alors réputée fondamentale, malgré l'iniquité de ses conséquences : celle qui prohibait la distraction des charges héréditaires pour la perception du droit de mutation par décès. Désormais, c'est sur la valeur nette de la part recueillie dans l'hérédité par chaque successible que cet impôt sera calculé. En un mot, les taxes successorales, au lieu de frapper la transmission envisagée en elle-même, indépendamment des dettes qui la grèvent, auront pour base l'augmentation de fortune, l'enrichissement effectif dont profite le légataire ou l'héritier.

Cette perception sur l'actif net nous paraît aujourd'hui d'une équité si évidente, si nécessaire, que nous nous étonnons que, pendant des siècles, et surtout pendant le dernier siècle, avec les notions modernes sur la nature des droits du

citoyen, on ait perçu l'impôt sur l'actif brut de la fortune du défunt, c'est-à-dire sur une valeur fictive.

C'est que la véritable nature de l'impôt a été pendant fort longtemps méconnue, et qu'une fois cette nature nettement définie, de sérieuses difficultés d'ordre pratique ont surgi, qui en vinrent retarder l'application.

Dans une première partie de cette étude préliminaire, nous verrons quelles furent les causes du retard de la réforme. Nous examinerons ensuite dans quelle mesure la loi du 25 février 1901 a accepté le principe de la déduction du passif héréditaire, avec quelles restrictions et en s'entourant de quelles mesures de prudence elle en autorise l'application.

CAUSES DU RETARD DANS LA RÉFORME

HISTORIQUE DE LA RÉFORME

La règle posée par la loi de frimaire an VII, à savoir : que les droits de mutation par décès seraient perçus sur l'actif brut de la succession recueillie, et qui était dénoncée par M. Poincaré comme « une violation grave des règles de la justice fiscale », fut longtemps regardée comme intangible. Pour la maintenir, on s'appuyait sur des raisons de principe et de fait. Il fallut du temps pour triompher des unes et des autres : le triomphe des idées est lent, surtout quand il a une répercussion sensible sur les finances d'un pays.

CHAPITRE I^{er}

LA NATURE DU DROIT DE MUTATION. SON ÉVOLUTION

1^o Période gallo-romaine.

En reprenant l'histoire de notre pays au point de vue de l'impôt de mutation par décès, nous trouvons dès l'origine, à l'époque gallo-romaine, la *vicesima hereditatium*.

Inauguré par les triumvirs, cet impôt ne prit pas définitivement place dans le système fiscal romain avant Auguste, qui fit rendre la *lex Julia vicesima hereditatium*.

Cette loi, dont l'idée paraît avoir été empruntée à l'Egypte, frappait d'un impôt du vingtième (5 %) les hérédités testamentaires et les hérédités *ab intestat*; on y soumit promptement, par voie d'assimilation, les donations à cause de mort.

L'impôt n'était dû que par les citoyens romains. Auguste, en effet, avait cherché par ce procédé fiscal à tirer de l'Italie un équivalent du « tribu-

tum soli » qui frappait les provinces. Les proches parents ne payaient pas la *vicesima* ; toutefois, les *novi cives* ne jouissaient pas de cette immunité vis-à-vis de leurs parents, et réciproquement, leurs parents n'en jouissaient pas vis-à-vis d'eux, à moins qu'en recevant la cité romaine, ils n'eussent acquis les « *jura cognationis* ». Sous Néron et Trajan, la législation fut modifiée en un sens favorable aux « *novi cives* », et on en arriva à supprimer la *vicesima hereditatum* pour le père ou la mère recueillant l'hérédité de son fils, ou réciproquement, pour les frères et sœurs succédant entre eux, pour les petits-fils et filles succédant aux grand-pères et grand-mères, et réciproquement.

Enfin, les successions pauvres étaient exemptes de la *vicesima*.

La législation fut un moment modifiée sous Adrien et Caracalla, moins favorables l'un et l'autre aux *novi cives* ; en outre, Caracalla élève le taux de l'impôt au dixième ; mais Macrin rétablit l'ancien état de choses.

Cet impôt fut d'abord mis à ferme, et la perception en fut confiée à des sociétés de publicains.

Au fermage on substitua, vers le règne d'Adrien, la perception directe : les fonctionnaires chargés de centraliser les recettes s'appelaient *procuratores*. Les divisions fiscales pour la *vicesima hereditatum* ne sont pas uniformes pour tout l'em-

pire : assez souvent, plusieurs personnes sont placées sous la direction du même *procurator* ; dans ce grand district sont disséminés de nombreux bureaux de perception, auxquels sont préposés des employés subalternes, esclaves ou affranchis. En Gaule, la Narbonnaise et l'Aquitaine formaient un district sous l'autorité d'un *procurator* ; il en était de même de la Lyonnaise, de la Belgique et des deux Germanies.

Si on songe aux mœurs des Romains, au développement effroyable que prit chez eux le célibat, aux ravages qu'y fit la stérilité des mariages ; si, enfin, on se rappelle que les Romains avaient l'habitude de faire une foule de legs à leurs amis, « *amicis* », et d'acquitter ainsi les dettes de reconnaissance contractées pendant la vie, on s'aperçoit bien vite que nombre de fortunes, et des plus considérables, n'étaient pas recueillies par des parents proches, ou même ne restaient pas dans la famille du défunt, par suite étaient soumises à la *vicesima* et passaient ainsi peu à peu dans le trésor public.

Qu'on n'oublie pas ici un autre trait des mœurs romaines sous l'empire. Il était alors d'usage, « soit pour faire œuvre de fidèle sujet, soit pour sauver le reste de son héritage, d'en laisser une partie à l'empereur et même aux membres de la famille impériale, si bien que les impératrices mêmes avaient un esclave ou un affranchi chargé

de faire rentrer ces legs ¹ ». (Cognat, *Etude historique sur les impôts indirects chez les Romains*, p. 224.)

En outre, sans être institué héritier, sans être nullement légataire, l'empereur, en vertu des lois Julia et Pappia Poppæa, dites « lois caducaires », était souvent appelé à recueillir des successions. En effet, les célibataires institués héritiers ne pouvaient rien recueillir à moins qu'ils ne fussent mineurs de 25 ou de 20 ans, ou parents du testateur jusqu'au 7^e degré ; les *orbi*, c'est-à-dire les personnes mariées n'ayant pas d'enfants, ne recueillaient que la moitié des successions dont elles étaient instituées héritières : dans tous ces cas, la part caduque profitait à l'empereur, à moins que les autres institués ou légataires ne fussent « *patres* ». (Les peines du célibat et de l'*orbitas* furent abrogées par Constantin.)

Voilà bien des voies ouvertes à l'entrée d'une partie des « *hereditates* » dans le fisc impérial.

On pense que ce fructueux impôt de la *vicesima hereditatium* fut aboli vers l'an 320, sous Constantin ².

1. A l'appui de cet usage, on peut citer un des monuments les plus importants et les mieux conservés de l'antiquité païenne à Rome : le tombeau de Caius Cestius, près de la porte d'Ostie.

Sur la pyramide que forme ce monument se trouve une inscription qui nous apprend qu'une partie de la succession de Caius Cestius revint à son frère Lucius, par la libéralité d'Agrippa, gendre d'Auguste, héritier fiduciaire du défunt.

2. Ce qui est certain, c'est que la *vicesima* n'existait plus sous

Il serait vain de rechercher dans l'impôt de la « *vicesima* » des règles précises de droit et d'équité ayant présidé à son établissement et à sa répartition. Cet impôt était levé par l'empereur sur certaines catégories de personnes dont il voulait réprimer la conduite, mais sans tenir compte de leurs facultés contributives ; il avait ainsi un but bien plutôt moralisateur que financier.

Aucun texte n'autorise à penser que, pour le calcul de la « *vicesima* », le passif héréditaire fût admis en déduction. Cependant, on déduisait les frais funéraires de l'actif héréditaire, car ils étaient censés faits par le défunt lui-même. (Dig., *Loi 37*, liv. XI, titre VII.)

2^o Période franque.

L'impôt de la « *vicesima* » disparut lors de la chute de la puissance romaine en Occident : l'empire était vermoulu, et une société nouvelle allait s'établir sur ses ruines. Les Barbares, peuple jeune et belliqueux, et spécialement les Francs, qui s'établirent définitivement au V^e siècle, importaient avec eux une organisation simple et forte.

Les revenus du roi franc proviennent de sour-

Justinien : « *Quia et vicesima hereditatium ex nostra recessit re-publica.* » (Code Justinien, VI, XXXIII, 3, 1.)

ces très diverses : le domaine, les amendes et produits dits de justice, les impôts.

Les impôts ne sont pas encore, à cette époque de civilisation qui se forme, régulièrement organisés : ils sont intermittents comme les besoins du roi qui les lève.

3^e Période féodale.

A la fin du X^e siècle et au commencement du XI^e siècle se trouve établi le régime féodal.

Le groupement féodal ou fief était constitué par la réunion d'un certain nombre de terres nobles ou roturières qui reconnaissaient le même suzerain. Le vassal, qui demande aide et protection, vient au suzerain. Il lui vend son bien contre une somme d'argent ; on le lui donne à charge de lui en rendre, sa vie durant, la jouissance. Mais, de toute façon, le suzerain devient propriétaire éminent du domaine ; le vassal en conserve seulement, à titre de concession et sous certaines charges, le domaine utile en vertu d'une concession du seigneur.

Dès lors, à la mort du vassal, le fief retournait au seigneur. En fait, le seigneur disposait le plus souvent du bien au profit de celui qui en aurait été l'héritier, si la succession avait été admise, par exemple, au profit du fils à la mort du père ; seulement, en pratique, il se faisait payer une

certaine redevance, et ce droit prit dans la suite le nom de « *relief* », parce qu'il représentait pour le seigneur la rémunération de l'investiture qu'il consentait au profit du vassal. Une fois la succession des fiefs admise (au XIII^e siècle, presque tous les fiefs sont devenus héréditaires), ce droit aurait dû disparaître, d'autant plus qu'on reconnut de très bonne heure la saisine de l'héritier. Mais souvent, dans les institutions juridiques, un effet survit à la cause qui l'a fait naître. Il n'est donc pas surprenant que le droit de relief ait survécu au régime des fiefs viagers ; on doit même reconnaître que le système de la saisine, proclamé par Glanville, rencontrait des résistances. Ainsi, dans le Grand Coutumier de France, on lit que le seigneur est saisi du fief avant l'héritier, et que celui-ci ne l'obtient qu'après avoir fait foi et hommage et payé le relief. (Grand Coutumier de France, liv. II, ch. 19, éd. Laboulaye, p. 234.) Le fief étant failly, il fallait que le nouveau vassal le reprît comme une nouvelle concession. » Guy Coquille. »

« Le droit de relief ou de rachat était donc un
« droit féodal, qui consistait dans le droit qu'a-
« vait le seigneur d'avoir une année de revenu
« du fief relevant de lui, toutes les fois qu'il
« changeait de mains. L'origine de ce droit vient
« de ce que les fiefs n'étaient anciennement qu'à
« vie. Lorsque, par la suite, ils sont devenus dis-

« ponibles et héréditaires, ç'a été à la charge
« d'un droit pécuniaire au profit du seigneur,
« droit qu'on appelle rachat, parce que, par ce
« droit, le vassal rachète en quelque façon le
« droit de reversion, qui, originairement, appar-
« tenait au seigneur lorsque le vassal mourait
« ou abdiquait la propriété de son fief ¹. »

Le relief fut, bien entendu, payé sans tenir compte des dettes du défunt. Le suzerain reprenait le fief dans son intégralité et le concédait à nouveau. Le droit de relief était le prix de l'investiture accordée à l'héritier : celui-ci tenait le fief, non de son père, mais du suzerain ; quant aux dettes, il les tenait de son père, et non du suzerain. Les deux transmissions étaient distinctes et ne pouvaient influencer l'une sur l'autre.

4° Période royale (centième denier).

Quand le seigneur de l'Ile de France, plus fort que tous ses égaux, devint le souverain « fiefteur de tout le royaume », le droit de relief se transforma en un impôt général et royal.

La perception de l'impôt sur tous les habitants du royaume fut obtenue, soit par voie de concessions, soit par voie d'autorité.

C'est au commencement du XVIII^e siècle que

1. Pothier, traité des fiefs, 2^e partie, chap. I.

le droit éminent de la royauté sur toutes les terres du royaume est affirmé, même sur celles qui ne reconnaissaient auparavant aucune suzeraineté : *nulle terre sans seigneur !* L'édit de 1692 proclame cette prétention : « Nous n'avons de « droit ni mieux établi, ni plus inséparablement « attaché à notre couronne, que celui de mouvance et directe universelle que nous avons « sur toutes les terres de notre royaume. »

Louis XIV, en 1703, fut donc parfaitement fondé, poussé par les besoins budgétaires, non pas à substituer, mais à superposer aux droits de relief un impôt du centième de la valeur des biens transmis. A chaque décès, les terres devaient être relevées par le roi et concédées aux héritiers. Le roi, en percevant cet impôt, faisait acte de suzerain, et ne pouvait avoir cure des dettes contractées par le vassal qui se transmettaient directement, et en dehors de cette intervention royale, à ses héritiers.

5° Période révolutionnaire

LA LOI DE FRIMAIRE AN VII

La Révolution supprime le droit de centième denier (5 décembre 1790) et les droits de relief et de rachat (28 août 1791 et décret de juillet 1793).

Dès lors, comment allait-on asseoir le droit de

mutation par décès, et quelle allait en être la nature ? Cela dépendait de la conception qui prévaudrait sur le droit de propriété lui-même, et les droits réciproques de l'individu et de la société.

A. — *Conception individualiste.* — C'est au milieu du XVII^e siècle, et surtout au XVIII^e, qu'on observe une affirmation des droits individuels dans le domaine politique. Les philosophes disent que l'homme a des droits individuels, parce qu'il est homme, et ces droits sont inviolables. Ces droits sont les droits de liberté : c'est la liberté qui va être la source du devoir et la tige du droit. Le droit consiste à faire respecter par chacun sa liberté ; le devoir à respecter le droit d'autrui, et de la liberté innée se déduit immédiatement la propriété. Lock dit : « La liberté implique la propriété de notre personne et de nos œuvres. »

La propriété sera pour l'homme un droit naturel et imprescriptible, inviolable et sacré, auquel le pouvoir législatif ne pourrait porter aucune atteinte, et à l'exercice duquel il ne doit créer nulle entrave.

Ce n'est pas à dire que l'impôt de mutation sera complètement supprimé ; car l'individu, vivant en société, retire de la vie sociale certains avantages qu'il doit payer. Mais les citoyens auront désormais « le droit de constater par eux-mêmes

ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en surveiller l'emploi et d'en déterminer la quotité et l'assiette ». (D^o du 3 septembre 1791.)

Dans cet ordre d'idées, on ne pourrait concevoir un impôt perçu sur l'actif brut de la succession. Cette façon de calculer, en effet, absorbe, en certains cas, le patrimoine entier. Or, si l'individu consent à verser, dans l'intérêt commun, une contribution proportionnelle à ses ressources, il ne saurait consentir à une confiscation totale ou partielle en faveur de l'Etat.

B. — *Conception du pacte social.* — Mais, à côté de la théorie, qui fait reposer tous les droits dans l'individu, il est permis de considérer que cette idée, vraie dans l'état de nature, s'altère lorsque l'homme adopte l'état social. L'état de guerre commence pour l'homme avec l'état de société. « Mais cette vérité désolante, de laquelle Hobbes avait abusé pour vanter le calme du despotisme, et Rousseau pour célébrer l'indépendance de la vie sauvage, le véritable philosophe en fait naître la nécessité salulaire des lois, qui sont un armistice entre les Etats et un traité de paix perpétuel pour les citoyens. » (Eloge de Montesquieu par M. Villemain.) La loi est l'expression du pacte social intervenu tacitement entre chaque individu et la société ; elle fixe les droits de chacun : parmi eux, le droit de propriété.

« Comme les hommes ont renoncé à leur indépendance naturelle pour vivre sous des lois politiques, ils ont renoncé à la communauté pour vivre sous des lois civiles. Les premières leur acquièrent la liberté, les deuxièmes, la propriété. » (Montesquieu, *Esprit des lois*, liv, 26, ch. XV).

J.-J. Rousseau estime pareillement que , par le contrat social, chaque associé aliène tous ses droits à la communauté. (*Contrat social*, liv. 1^{er} ch. VI.)

La société, d'après ces théories, a absorbé tous les droits individuels ; elle en devient même l'unique dispensatrice. « Les lois ne protègent pas et ne maintiennent pas seulement la propriété, elles la *font naître* en quelque sorte, elles la déterminent, elles lui donnent le rang et l'étendue qu'elle occupe dans les droits du citoyen. » (Mirabeau, Dix, 2 avril 1891.)

« Toute propriété n'est qu'une véritable concession de la part des sociétaires. » (Autonelle, *Observations sur le droit de cité*.)

Bien plus, la loi, en maintenant le droit de propriété, ne devra pas tant considérer l'utilité de l'individu que l'utilité générale de la société. Puisque le propriétaire remplit un rôle social, son droit de propriété doit être envisagé, moins sous le rapport de celui qui en jouit que sous celui de la société pour l'utilité de laquelle il a été institué. »

Remarquons-le, cette façon de concevoir le droit de propriété, retourne, par une sorte d'atavisme à la conception féodale, et l'on peut comparer, d'une façon générale, le pacte par lequel le vassal abandonne sa terre au seigneur, qui lui en rétrocède, sa vie durant, le domaine utile, avec ce pacte social, par lequel l'individu se démet, aux mains de l'Etat, de son droit de propriété naturel et absolu, qu'il est incapable de faire respecter, moyennant que l'Etat lui concédera la propriété légale, source de droits et d'obligations : la propriété sociale.

Dès lors, le droit de mutation conservera « pour des motifs analogues, la même nature « qu'il avait sous l'ancien régime et du temps de « la féodalité. Ce sera une sorte de rachat fait « à l'Etat, par les héritiers, des biens possédés « par le *de cujus*, de son vivant, et qui, à sa mort, « étaient revenus à la nation. » (Aulard, *Distrac-tion du passif*, p. 29.)

Ce fut cette seconde théorie qui prévalut, et l'on en retrouve bien l'expression dans la loi de frimaire an VII. Le droit de mutation est requis par l'Etat comme le prix de l'investiture de l'héritage recueilli.

Il va s'en suivre qu'il n'y a pas à tenir compte du passif dont le défunt pouvait être chargé, lors même que l'héritier en arriverait à ne plus rien recueillir de la succession. C'est sans doute

un malheur pour lui, mais ce n'est pas une iniquité, et l'Etat ne saurait être accusé de prendre trop, « puisqu'il avait le droit de prendre tout ». L'existence et l'étendue de la propriété individuelle se trouvent, en effet, toujours subordonnées à l'intérêt de l'Etat, qui peut la restreindre et même la supprimer.

L'impôt de mutation établi par la loi de frimaire an VII, reproduisait donc, mais au profit de l'Etat, l'ancienne théorie de la souveraineté immanente du seigneur ; il ne pouvait être question de déduction de passif.

6^e Période contemporaine. — La législation française au XIX^e siècle.

Ainsi, malgré la proclamation individualiste des droits de l'homme, l'impôt de mutation est demeuré un prélèvement de l'Etat sur le patrimoine, dont il autorise la dévolution à l'héritier, sans avoir égard, d'ailleurs, aux dettes pour la transmission desquelles il n'a pas à intervenir.

« C'est un prélèvement que la loi accorde à la nation en cette circonstance, et ce prélèvement doit, suivant l'art. 5 de la loi du 22 frimaire an VII, se faire sur le produit des biens, sans distraction des charges. La nation doit être payée, soit qu'il y ait des dettes, soit qu'il n'y en ait pas. » (Lettre du Ministre de la Justice, 23 nivôse an VII.)

Cependant, cette conception devait perdre du terrain. Sous l'époque révolutionnaire même, elle avait été contredite par Cazalès, de Vergniaud, Seyès, de Jousselin ; elle fut repoussée par intérêt politique par Bonaparte, qui substituait au régime républicain un régime autocratique. Et cependant, après la Révolution, il n'était plus possible de reporter en la personne d'un souverain le droit de propriété, de suzeraineté qu'on retirait à la collectivité sociale.

Dès lors, il fallait bien revenir à l'idée d'un droit naturel de propriété, né de l'instinct même de l'homme, antérieur à tout pacte social, fictif ou réel. Portalis affirmait : « Je crois à l'existence d'un droit naturel supérieur à l'homme et condition de sa nature sociale. Ce n'est pas la loi qui a fait la famille, la propriété, la liberté, l'égalité, la notion du bien et du mal. Elle peut, sans doute, organiser toutes ces choses, mais elle ne fait que travailler sur le fonds que la nature lui a donné. » « L'homme naît avec des besoins. Il faut qu'il puisse se nourrir et se vêtir. Il a donc droit aux choses nécessaires à son existence et à son entretien. » (Fenet, *Exposé sur les motifs de la propriété*, tome XI, p. 113.) Il a donc en principe sur les choses un droit de propriété absolu.

Le droit de propriété, avec le droit de succession qui en découle, sont donc des droits naturels propres à l'individu, sauf la réglementation que

nécessitent les intérêts de la société. Aussi, l'individu n'a-t-il plus à solliciter l'agrément de l'Etat pour recueillir les biens ; il hérite en vertu d'un droit qui est en lui, et non en vertu d'une concession de l'Etat.

Cependant, l'impôt dont l'Etat peut frapper la transmission héréditaire des biens est justifié. La société a des besoins, et l'individu doit contribuer à la satisfaction de ces besoins, dans la mesure où lui-même tire profit de l'organisation sociale. En un mot, l'impôt de mutation cesse d'être un tribut, prélevé par le seigneur, le roi ou l'Etat, mais un impôt, c'est-à-dire une contribution aux dépenses publiques, librement consentie.

Cette évolution se manifeste dans toute la première partie du XIX^e siècle. Elle impliquait d'ailleurs, logiquement, la disparition du principe de la non-déduction du passif héréditaire, car ce principe avait des conséquences tout à fait incompatibles avec la notion nouvelle. Il violait la règle de la proportionnalité de l'impôt et aboutissait parfois à la mainmise de l'Etat sur les biens transmis: « Il était donc désormais sans fondement que, lorsque le passif atteignait à peu près le montant de l'actif, l'héritier fût obligé de renoncer à la succession, et celle-ci tout entière évolue au fisc. » (Jousselin, disc. au Conseil des Anciens, 22 fruct. an VII.)

Aussi, le principe de la non déduction du passif, devenu illogique et injuste, fut-il l'objet de nombreuses attaques.

Les travaux d'une commission, réunie par le baron Louis, ministre des finances, aboutirent, le 10 septembre 1819, à la rédaction d'un projet concluant à la déduction du passif hypothécaire. Il n'eut, d'ailleurs, aucune suite.

Une ordonnance royale du 31 décembre 1828 autorisa dans les colonies (Martinique, Guadeloupe et la Guyane) la distraction des charges procédant de titres authentiques ou ayant acquis date certaine antérieurement au décès.

On pouvait espérer que l'expérience ainsi inaugurée dans nos colonies pourrait être étendue à la métropole. Une proposition en ce sens, faite par le comte Roy, sous le gouvernement de Juillet, succomba, il est vrai, devant la Chambre des Pairs.

Mais au lendemain de la révolution de 1848, l'idée de la déduction du passif, si intimement liée aux principes d'égalité et de justice, qui sont la loi des démocraties modernes, se réveilla plus puissante que jamais. Le 30 janvier 1849, l'Assemblée nationale fut saisie, par MM. Dérode, Marcel Barthe et Bezancon, d'un amendement d'après lequel les droits de succession seraient, à l'avenir, liquidés sur le chiffre net de l'actif, « déduction faite du passif ». Mais, après avoir

posé le principe, les auteurs de l'amendement négligeaient de déterminer les détails d'application, de stipuler les réserves et les garanties nécessaires. Le projet n'était pas viable. C'est ce que le ministre des finances, M. Hippolyte Passy n'eut pas de peine à démontrer, et c'est ce qui conduisit l'Assemblée à écarter la proposition.

Un projet de réforme, plus complet et mieux étudié, fut soumis, la même année à l'Assemblée nationale par un de ses membres, M. Crémieux. Cette proposition de loi, déposée le 15 novembre 1849, portait franchement application du principe de la distraction des charges : « Pour composer l'actif net, disait-il, l'héritier, dans sa déclaration, déduit, en les énonçant, les dettes hypothécaires, celles qui résultent soit de jugements, soit d'actes authentiques, soit d'actes sous seings privés enregistrés ; celles qui sont constatées par des actes non enregistrés, mais ayant date certaine et qui devront être enregistrés en même temps que la déclaration. » Les sanctions n'étaient pas non plus oubliées. Loin de là : M. Crémieux réclamait la peine de l'emprisonnement contre les auteurs de toute déclaration de dette inexacte ou frauduleuse. La répression était trop sévère ; l'Assemblée passa outre à la motion de M. Crémieux.

Les projets qui se succéderont sous le second Empire et sous la République tendront toujours

à l'application du principe, dès lors établi, de la déduction du passif.

Dans la jurisprudence, nous remarquons un mouvement en concordance parfaite avec celui de la doctrine.

Deux arrêts de Cassation, du 3 décembre 1839 et du 28 juillet 1851, préconisent la théorie du prélèvement sur les biens du défunt, et en 1855, à la Cour de Paris, l'avocat général de la Baume, s'exprime en ces termes : « Attendu que de même
« que l'impôt ordinaire est le prélèvement d'une
« fraction du revenu annuel au profit de l'Etat, qui
« assure, à ce prix, au possesseur une jouissance
« paisible, le droit de mutation est le prélèvement
« d'une fraction de capital au profit de l'Etat,
« qui assure à chacun le droit de disposer des biens
« dont l'Etat a été le propriétaire primitif et de
« le transmettre dans l'ordre présumé de ses affec-
« tions et de ses préférences... ; que le privilège
« attaché à un tel droit par son origine est de la
« même nature que celui accordé au vendeur
« par le droit commun, et qu'il aurait été infailli-
« blement garanti par le pacte commissaire, ex-
« près ou tacite, si les avantages de la stabilité
« et de la libre transmission n'avaient dû engager
« le législateur à substituer à la reprise de l'hé-
« ritage lui-même des moyens et actions telle-
« ment efficaces, que l'exercice de ce droit de re-
« prise devenait superflu ; qu'il a donc suffi à la

« loi de frimaire, pour atteindre son but, de dé-
« clarer que le droit du Trésor était assis sur
« toutes les valeurs héréditaires ; qu'il était dé-
« terminé par l'importance de ces valeurs, sans
« distraction des charges.

Puis, en 1857, deux arrêts de Cassation, des 23 et 24 juin, sur rapport du conseiller Laborie, confirment l'évolution de la doctrine que nous avons remarquée : l'Etat n'est nullement propriétaire éminent ; le droit de mutation n'est plus le prix de l'abandon, au profit de l'héritier, que fait l'Etat de son droit de propriété ; il a un simple caractère d'impôt.

« Le droit de mutation, s'il offre quelque ana-
« logie avec les redevances féodales, telles que
« celles de relief et de rachat, en diffère essentiel-
« lement par son principe et par son objet. L'im-
« pôt de mutation par décès n'offre, avec ces
« anciennes redevances, aucun trait juridique de
« ressemblance, pour lui attribuer les caractères
« d'un droit réel devant s'exercer à titre de pré-
« lèvement plutôt qu'à titre de créance sur les
« biens à déclarer ; il faudrait, à défaut d'une loi,
« le supposer dérivant d'un droit de propriété
« ou de copropriété de l'Etat et le considérer
« comme la condition d'une concession primi-
« tive. Mais une semblable thèse serait la néga-
« tion de tous les principes de notre droit public
« et civil, soit sur la nature et l'existence de

« l'impôt, soit sur la plénitude et l'existence du
« droit de propriété, tel qu'il est défini avec une
« énergique précision dans les art. 544 et 545
« du Code Napoléon. Le droit de mutation,
« comme toute autre contribution publique, pro-
« cède de l'obligation personnelle de tout citoyen,
« de concourir, par le sacrifice d'une portion de
« son revenu, aux moyens que le vote annuel du
« Corps législatif met à la disposition de l'Etat,
« pour accomplir, envers la liberté et la propriété
« de chacun, sa mission sociale de protection et
« de défense. L'impôt, quel qu'il soit, loin de sup-
« poser une propriété imparfaite et subordonnée,
« est la plus éclatante confirmation du droit na-
« turel de propriété. »

Dès lors, si l'impôt de mutation par décès n'est pas un droit réel, mais un simple droit de créance pour le Trésor vis-à-vis de l'héritier, celui-ci n'est tenu que d'une obligation personnelle, rigoureusement proportionnelle à l'actif *net* héréditairement recueilli.

Ainsi, le principe de la déduction du passif n'est plus contesté ; s'il n'apparaît dans nos lois que cinquante ans plus tard, c'est qu'il fallait renverser tous les obstacles pratiques, d'ordre financier surtout, qui en empêchaient l'application.

CHAPITRE II

L'ÉVALUATION FORFAITAIRE DES IMMEUBLES ET LE NON ASSUJETTISSEMENT DES MEUBLES A L'IMPOT.

Lorsque le législateur fait une loi fiscale, il se préoccupe, avant tout, de répartir avec justice l'impôt entre les contribuables. Ce but est très rarement atteint. Une foule de circonstances d'ordre pratique, et dont la plus imprévue est « l'incidence », viennent s'interposer entre l'impôt et celui qui apparaissait au législateur comme devant le supporter. Certains sont atteints, qui devaient être exempts, et inversement, certains ne paient point, qui devaient payer. « La loi trompe souvent la main qui l'a écrite. » (Villemain, discours.) La justice obtenue n'est donc qu'une justice relative.

L'impôt ainsi établi subsiste néanmoins, parce que, d'une multitude de petites iniquités se dégage une justice moyenne, que les erreurs se balancent, et qu'une injustice sert souvent de remède à une autre injustice. Au reste, le contribuable est tolé-

rant. Le législateur ne se hâte donc point de modifier l'état de choses existant ; bien plus, comme au cas actuel, la longue durée d'un système équilibré par des injustices, est une preuve de sa qualité et devient un argument à sa conservation.

Au milieu du XIX^e siècle, la véritable nature de l'impôt s'étant, nous l'avons vu, affirmée, le principe de la déduction du passif héréditaire aurait pu être aussitôt appliqué que proclamé ; il ne le fut point à raison des objections pratiques présentées. Les deux principales étaient l'évaluation forfaitaire des immeubles et le non-assujettissement des meubles à l'impôt.

Au cours de la discussion de la loi de frimaire de l'an VII, devant le Conseil des Anciens, à Jousselin, qui protestait violemment contre le principe de la non-déduction des dettes, le rapporteur du projet de loi, Crétet, reprenant la thèse que Duchatel, rapporteur au Conseil des Cinq-Cents, avait déjà présentée, se borna à répondre que la règle de la non déduction du passif, injuste sans doute, mais commandée par l'intérêt du Trésor, trouverait une compensation, ou, du moins, « un grand adoucissement » dans l'évaluation forfaitaire très faible, donnée aux immeubles, et l'exemption d'impôt accordée au mobilier des successions.

Ces deux arguments n'étaient pas concluants.

§ 1

ÉVALUATION FORFAITAIRE DES IMMEUBLES

Voici quel était l'argument tiré de l'évaluation forfaitaire : Le principe de la non déduction du passif, s'appliquant, pour la liquidation des droits, aux mutations entre vifs et par décès, quelque contraire à l'équité qu'il puisse paraître, se justifie par l'établissement d'un capital fictif servant de base à l'impôt perçu sur les immeubles, capital *toujours inférieur* de beaucoup à la valeur vraie des biens transmis.

L'évaluation forfaitaire s'est maintenue jusqu'à nos jours, à raison de l'extrême simplification qu'elle apporte pour le calcul de la valeur des immeubles. La loi de 1901 elle-même, qui a enfin posé le principe de la déduction du passif, a conservé ce mode d'évaluation forfaitaire des immeubles, sauf en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de produire des revenus. C'est dire que l'argument qu'on voulait tirer de ce mode d'évaluation contre la déduction des dettes n'avait point une valeur déterminante.

D'ailleurs, l'argument n'avait pas de portée juridique générale, parce qu'il était à la merci d'une question de fait. Dans certains cas, en effet,

la prévision du législateur pourrait être fausse, l'évaluation forfaitaire étant supérieure à la valeur réelle, et alors l'héritier se trouvait doublement frappé, et sans aucune compensation, puisque, d'une part, les dettes héréditaires n'étaient point déduites, et que, d'autre part, les immeubles transmis étaient tarifés d'après une capitalisation trop forte.

De plus, il faut reconnaître que ce ne pourrait être là qu'un argument après coup, car il est difficile de croire que le législateur, en adoptant l'évaluation à forfait, ait eu l'intention de contrebalancer la déduction du passif ; son but était bien plutôt d'édicter un mode simple et constant d'évaluation. Ce n'est qu'ensuite et lorsqu'il s'est agi de légitimer la non-déduction, qui donnait tant de prise à la critique, que l'on a tiré argument de l'évaluation forfaitaire des immeubles. Ce serait ainsi une excuse, bien plutôt qu'un motif.

Cependant, un certain nombre de projets de réforme faisaient de l'évaluation des immeubles à leur valeur vénale, une disposition connexe à la déduction du passif.

En 1864, le gouvernement prit l'initiative d'un projet de loi tendant à admettre la déduction des dettes hypothécaires inscrites, avec, pour corollaire, la substitution de la valeur vénale, en tant que base de perception, à l'estimation

résultant d'un revenu capitalisé. Le Conseil d'Etat craignit que cette dernière innovation n'annulât toutes les conséquences heureuses de la déduction des charges et n'aggravât même la situation des redevables ; c'est pourquoi il refusa sa sanction au projet.

En 1866, M. Quentin-Bauchard, rapporteur de la commission nommée au Sénat, disait pareillement; : « On ne peut admettre la déduction des dettes sans prendre pour assiette de l'impôt la valeur réelle et totale des biens. Déduction des charges; évaluation des biens à leur valeur vénale: il y a là deux propositions qui ne peuvent être séparées parce qu'elles tendent au même but. Or, il repoussait l'évaluation par la valeur vénale comme trop onéreuse pour la propriété rurale.

On lui répondit, non sans raison, que la non déduction des dettes serait une charge encore plus onéreuse pour la propriété rurale, puisque la conséquence était la destruction « d'une foule de petites propriétés rurales ».

En 1872, M. de Marcère, lors de la discussion d'une proposition de M. Folliet, reprit l'argument, mais le critiqua. (Séance du 25 avril 1872.) Pour lui, l'évaluation forfaitaire des immeubles est nécessaire, parce que très facile comme base de perception. Ce n'est pas le contrepoids de la non déduction des dettes, et c'est une erreur

de croire qu'il faudra adopter le système de la valeur vénale si l'on veut établir la déduction des dettes. Pour combler le déficit qu'occasionnerait la déduction, qu'on surélève le taux de capitalisation des immeubles ruraux.

Retenant la proposition seulement en ce qu'elle contenait d'avantageux pour le Trésor, le Parlement la rejeta pour le surplus. La loi du 21 juin 1875, en effet, resta muette sur la déduction du passif, mais éleva de 20 à 25 le taux de capitalisation du revenu des immeubles ruraux.

Une proposition, déposée par M. Borie, le 9 juin 1887, adoptait également une liquidation du droit de mutation par décès, calculé sur l'actif net recueilli et sur la valeur vénale des immeubles transmis. Cette proposition reçut l'adhésion de la Commission du budget, qui n'osa, cependant, sur le conseil de son rapporteur, M. Yves Guillot, annexer à la loi du budget une innovation aussi importante.

Le projet de loi qui sortit des délibérations d'une commission extra-parlementaire, présidée par le sénateur Boulanger, et nommée par M. Tirard, ministre des finances, partait de cette idée écornée qu'il y a une intime dépendance entre l'évaluation des immeubles à leur valeur vénale et la déduction du passif. La déduction était facultative. Les contribuables pouvaient, à leur gré réclamer le bénéfice de la déduction ou y renon-

cer, à la condition, dans le premier cas, de prendre la valeur vénale comme base d'évaluation des immeubles de l'hérédité. N'ayant pu venir en discussion avant la séparation de la Chambre, ce projet fut repris par le nouveau ministre des finances, M. Rouvier, le 28 novembre 1889, et renvoyé immédiatement à l'examen d'une commission spéciale. M. Emile Jamais put soumettre ses propositions à la Chambre, dès le 27 mars 1890. Il concluait à l'adoption du système élaboré par le gouvernement, sur la plupart des points essentiels ; il ne s'en séparait guère qu'au sujet du droit d'option, réservé par le projet primitif au redevable. « La Commission a pensé, déclarait-il dans son rapport, que, dès l'instant où le principe de la déduction du passif est introduit dans notre législation, il faut l'accepter avec tous ses résultats, et traiter de la même manière toutes les catégories de contribuables. » Il se montrait partisan de la valeur vénale comme base de perception, pourvu qu'elle ne fût point inférieure à la capitalisation ordinaire, par 20 et par 25.

Les projets de M. Burdeau, du 8 février 1894, de la Commission spéciale de 1894, de M. Poincaré, ministre des finances, et le premier rapport de la Commission du budget en 1895, admettaient la même base de perception. Mais le second rapport de M. Doumer, sur le

budget de 1895, revint au revenu capitalisé, sous l'influence de M. Ribot, devenu ministre des finances.

C'est dans le rapport de M. Dauphin, du 12 juillet 1898, qu'apparaît l'idée, assez logique, de ne pas appliquer la capitalisation du revenu aux parcs, châteaux et autres immeubles dont la destination n'est pas de procurer un revenu, pour lesquels on tiendra compte de la valeur vénale. C'est avec ce correctif rationnel que le forfait de capitalisation des immeubles a passé dans la loi de 1901, sans porter atteinte au principe de la déduction du passif, ce qui prouve bien que les deux réformes n'étaient point nécessairement liées l'une à l'autre. La vérité est que l'on cherchait dans l'estimation à valeur vénale une compensation budgétaire, et le forfait de capitalisation cessa d'être un argument lorsqu'on eut trouvé dans la progressivité des tarifs une source plus abondante de produits.

§ 2

LE NON ASSUJETTISSEMENT DES MEUBLES A L'IMPOT

Dans l'ancien droit, les meubles n'étaient point tarifés. Les rédacteurs de la loi de frimaire an VII, tout en décidant que la succession mobilière serait soumise à l'enregistrement d'une manière

absolue, comme la succession immobilière, adoptaient une différence dans la quotité des droits applicables à l'une et à l'autre (les meubles n'étaient taxés qu'au quart du tarif immobilier). Et ce régime de faveur, spécial au mobilier des successions, était accordé en compensation, ou du moins, « en grand adoucissement » à la règle injuste de la non déduction du passif.

On peut douter de la bonne foi de Crétet, faisant valoir en l'an VII un tel argument. La vérité, c'est que cette mesure de faveur, prise à l'égard des meubles, s'expliquait par la situation économique d'alors.. A cette époque, la fortune était principalement foncière, le fisc frappait presque toute la fortune, en ne frappant que les immeubles. Quant aux meubles, « *res mobilis, res vilis* », ils supportaient un droit de transmission restreint en rapport avec le peu d'estime dont ils jouissaient et le peu de valeur qu'ils pouvaient présenter.

Lorsque dans le milieu du XIX^e siècle, avec le développement de la fortune mobilière, la situation économique se fut transformée, l'argument de Crétet aurait eu une portée si la réglementation de frimaire était demeurée la même. Or, c'est à ce moment que le *statu quo* n'est point conservé. Une loi du 18 mai 1852, assimile, pour la perception du droit de mutation par décès, les meubles aux immeubles; les valeurs étrangères,

fonds publics étrangers et actions de sociétés étrangères sont atteints par la loi de 1850, et une loi du 13 mai 1863 taxe les obligations des mêmes sociétés. La loi du 23 août 1871, achève d'atteindre, d'une façon générale, toutes les valeurs mobilières étrangères.

D'autre part, des mesures de précaution contre la fraude sont organisées. L'art. 14 de la loi de frimaire admettait, pour l'évaluation des meubles, la déclaration des parties. La loi de 1875 admit que cette évaluation pouvait résulter des ventes, ou autres actes publics qui, dans le délai de deux ans, en révéleraient une évaluation supérieure. Quant aux valeurs de bourse, la loi du 18 mai 1850 prit pour base d'évaluation le cours du jour du décès.

Après toutes ces mesures, comment pourrait-on tirer argument de la clémence de la loi de l'an VII, relativement aux biens mobiliers, pour justifier la non déduction du passif héréditaire ? Que devenait la situation privilégiée des meubles ?

On la retrouva dans leur nature même, et il fut courant de dire que la non déduction des dettes était la rançon des dissimulations de valeurs mobilières. La fortune mobilière s'était accrue, depuis le début du siècle, dans des proportions considérables, et l'on était fondé à supposer que chaque fortune en contient une assez forte proportion. La fraude, facile à pratiquer, était à présumer ;

pour la punir, le fisc, qui ne peut l'empêcher, maintiendra la règle injuste de la non déduction du passif. « A larron, larron et demi. »

Le principe de la non déduction des dettes « doit se maintenir dans notre législation, disait M. Lelièvre, 30 novembre 1880, par cette considération que, la majeure partie du mobilier échappant actuellement, sans que l'administration puisse remédier à cet état de choses, à la perception de l'impôt, l'héritier trouve une large, trop large compensation à la non déduction des dettes ».

Si l'argument a une certaine valeur pratique, on ne saurait dire qu'il soit très juridique ni très moral. Il n'est pas très juridique, car il aboutit à des inégalités entre les divers contribuables ; La fraude ne s'offrira point, en effet, pareillement facile dans tous les cas, et pour tous ; les successions immobilières ne pourront échapper à l'impôt ; celles dévolues à des mineurs, à raison de l'inventaire prescrit, paieront également les droits dûs au fisc, sans soustraction frauduleuse possible ; enfin, les gens honnêtes seront sévèrement traités, en raison de leur honnêteté ; les fraudeurs seuls s'en tireront à leur avantage et à leur gloire aux yeux de leurs concitoyens ; car, qui « en a le proufict, en aura l'honneur », a dit Montaigne.

D'autre part, cet argument est immoral ; car il fait bon marché de la conscience de l'individu,

qui a des devoirs envers la société ; c'est un devoir moral pour le citoyen que de payer l'impôt. Enfin, il est peu à l'honneur de ceux qui le défendent, car il suppose de leur part la croyance à une société uniquement composée de filous, en quête de toutes bonnes occasions pour voler l'Etat, et gouvernée par cette maxime immorale de Hobbes : « Crains la potence plus que ta conscience. »

Dans une société civilisée, dont les membres, sont unis par des liens de confiance réciproque, le législateur peut et doit estimer qu'une loi fiscale — même sévère — sera loyalement mise à exécution. Il lui appartient de prendre les mesures nécessaires pour la faire respecter ; mais, de leur côté, les contribuables doivent concourir à l'œuvre législative sans jamais user de moyens louches et frauduleux.

L'argument tiré de la fraude — conseillée et partout répandue — est donc à rejeter.

CHAPITRE III

LES NÉCESSITÉS BUDGÉTAIRES. — CRAINTES
DE DÉFICIT. — COMPENSATIONS PROPOSÉES.
— PROGRESSIVITÉ DE TARIFS.

Un des motifs sérieux de retard à la réalisation de la réforme de 1901, fut la difficulté de savoir comment serait comblé le déficit qui résulterait de l'admission du principe de la déduction des dettes. La témérité en matière financière est sévèrement bannie. Il faut, avant de supprimer un impôt, savoir comment on fera face aux ressources manquantes, et c'est une nécessité plus vive dans les budgets toujours accrus des grands Etats modernes.

Dès lors, il fallait bien considérer la réforme des droits de mutation, non pas comme une réduction de ces droits, mais comme une tentative de meilleure et plus équitable répartition de l'impôt: la somme demandée à l'ensemble des contribuables devant rester constante.

Aussi, les promoteurs des divers projets se préoccupent-ils, après avoir supprimé les droits perçus sur la masse passive des successions, d'en

retrouver la compensation dans diverses mesures qu'il nous faut examiner.

§ 1

NOUVELLE ÉVALUATION DES IMMEUBLES

La substitution de la valeur réelle à la valeur capitalisée fut, nous l'avons vu, souvent proposée comme annexe à la déduction du passif héréditaire. Elle fut toujours rejetée à raison de l'extrême simplicité de la capitalisation. Au reste, le dégrèvement aurait-il été compensé par ce moyen propre de l'estimation de la valeur réelle des immeubles à déclarer ? Il est permis d'en douter. De graves mécomptes auraient pu résulter de cette confiance absolue en une valeur réelle, toujours supérieure à la valeur capitalisée effectivement ; il est trop souvent vérifié que le taux de capitalisation est beaucoup trop élevé ; pour correspondre sensiblement à la valeur dépréciée actuelle des immeubles, il devrait être abaissé de 20 à 15.

§ 2

IMPOT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES

Pour faire face au dégrèvement qui résulterait de la réforme proposée, on indiqua comme

voies et moyens un impôt sur les valeurs mobilières. A la suite de la proposition de M. Folliet, en 1871, la loi du 29 juin 1872 vint établir une taxe annuelle et obligatoire de 4 % sur les intérêts, dividendes, revenus et tous autres produits et actions de toute nature, de sociétés, compagnies et entreprises quelconques, financières, industrielles, commerciales ou civiles.

On n'avait point voté la réforme, mais on adopta les ressources proposées.

§ 3

LE RELÈVEMENT DES TARIFS PROPORTIONNELS OU L'APPLICATION D'UN TARIF PROGRESSIF

Mais l'idée la plus simple qui venait à l'esprit du législateur pour combler le déficit, était de relever le tarif des droits de mutation. Son but, nous l'avons dit, n'était pas, en effet, une diminution, mais une meilleure répartition de l'impôt. D'ailleurs, le moyen avait été, depuis la loi de frimaire, employé fructueusement, soit d'une façon occulte, par l'addition de décimes, soit d'une façon ouverte, par l'élévation des quotités primitivement fixées. (Loi du 28 avril 1816 et 21 avril 1832.)

Mais pouvait-on surélever les tarifs de façon à rétablir l'équilibre des recettes que l'on avait

détruites ? et ne risquait-on pas, par ce moyen, de rendre la réforme impopulaire ? C'est cette double considération qui fit songer à la progressivité qui a pour effet d'élever le tarif à mesure que le patrimoine transmis devient plus considérable : le rendement de l'impôt se trouve, en pareil cas, doublement accru. Ce qui permet, d'un autre côté, de maintenir pour les petites successions un taux assez modéré.

Le projet de réforme présenté à l'Assemblée nationale le 15 novembre 1849, faisait application d'un tarif progressif ; apeurée de cette nouveauté, l'Assemblée, qui par un vote antérieur, le 31 octobre 1848 (*Moniteur* 1848, p. 3041) avait condamné l'idée même de l'impôt progressif, repoussa le projet.

Les projets qui suivirent comportaient tantôt de simples élévations de tarifs (rapports de M. de Marcère, 1871 ; proposition Sebert, 1874 ; proposition Borie, 9 juin 1887 ; projet Tirard, 1888), et tantôt des tarifs gradués (proposition Duché, 25 mai 1886, commission du budget de 1888).

Mais c'est au moment où furent présentés au Parlement les projets de MM. Burdeau et Poincaré que les deux systèmes de compensation : élévation de tarifs personnels et progressivité de l'impôt, devinrent le pivot des discussions, au point de compromettre le succès d'une réforme, dont le principe était depuis longtemps accepté par tous.

Le 8 février 1894, le ministre des finances, M. Burdeau, présenta un projet de loi, qui donnait notamment, comme compensation à la déduction de certaines dettes, le relèvement du tarif des droits de succession et de donation.

Une commission spéciale fut appelée à examiner ce projet et les propositions de loi similaires déposées par MM. Dupuy-Dutemps et Merlou, le 25 novembre 1893 (Annexe au procès-verbal de la séance du 25 novembre 1893, n° 50) et par M. Boudenoot, le 30 du même mois.

M. Dupuy-Dutemps en fut le rapporteur. La commission adoptait, et même plus libéralement, le projet du gouvernement, relativement à la déduction du passif, mais elle s'en écartait par une adhésion catégorique à la théorie de la progressivité des droits de mutation par décès. Aux termes de son article 9, les droits strictement proportionnels, établis par la législation antérieure, faisaient place à un tarif gradué tout à la fois d'après le degré de parenté et l'importance de la part de l'héritier ou du légataire. Dans chaque ligne, la valeur héréditaire se distribuait en 17 tranches : la plus faible comprise entre 1 fr. et 2.000 fr., la plus forte commençant à 20 millions. Les taxes progressives s'échelonnaient de 1.25 à 24.50 %. Il y a plus, la Commission étendait le système de la progression aux donations entre vifs, en ligne collatérale entre époux ou entre

personnes non parentes, sans prendre garde qu'il suffisait aux parties, pour éluder cette taxation, de fractionner les libéralités en plusieurs actes distincts.

Malgré la rigueur avec laquelle il affectait de frapper les transmissions à titre gratuit, entre vifs ou par décès, le projet de la Commission, basé sur des statistiques peu précises, se traduisait financièrement par une perte annuelle de 16 millions. Aussi, M. Poincaré, alors ministre des finances, crut-il devoir reprendre en sous-œuvre, au mois de juillet 1894, la réforme dont ni M. Burdeau, ni la Commission spéciale n'avait réussi à fixer définitivement la formule. M. Poincaré empruntait au projet de M. Burdeau tout ce qui avait trait à la déduction du passif ; d'autre part, il s'appropriait, mais en ayant soin d'en restreindre le champ d'action, le principe nouveau de la progressivité, que la Commission spéciale avait déposé dans son rapport.

Le projet de M. Poincaré s'inscrit au premier plan des essais de réforme.

La déduction des dettes était prudemment autorisée.

Quant au tarif applicable, M. Poincaré, tout en se défendant d'adhérer à l'impôt progressif, n'hésitait pas à substituer au droit proportionnel de mutation par décès une taxe graduée en raison de l'importance des parts héréditaires. Invoquant

les témoignages de Stuart Mill, d'Armand Carrel et de Joseph Garnier, il démontrait que la progressivité, dangereuse et inacceptable comme formule générale de répartition de l'impôt, ne soulève plus les mêmes objections lorsqu'on l'applique, non pas aux facultés normales et permanentes du contribuable, mais à l'accroissement accidentel de richesses, qui résulte pour lui de l'ouverture d'une succession. Ainsi limitée aux droits de mutation par décès, la progressivité « donnera une légitime satisfaction à tous ceux « qui demandent de soulager les déshérités de la « fortune et de reporter le plus possible le poids « de l'impôt sur la richesse acquise. Elle permet- « tra de dégrever les petites successions et de « corriger l'improportionnalité qui résulte de la « superposition des droits de timbre aux droits « d'enregistrement. Elle permettra surtout de « réaliser la double réforme du passif et de l'usu- « fruit, sans surcharger les héritages de médiocre « importance en ligne directe. »

Cet ensemble de réformes, que M. Poincaré avait incorporé au projet de budget pour l'exercice 1895, fut soumis aux délibérations de la Commission du budget. La Commission, par l'organe de son rapporteur, fit entendre des conclusions conformes au projet du gouvernement, et la réforme allait aboutir quand la chute du cabinet, le 27 janvier 1895, avant le vote du budget, remit tout en question.

Le projet incorporé dans la loi de finances de 1895 en fut disjoint le 16 mars 1895, à la demande de M. Ribot, ministre des finances, pour faire l'objet d'un rapport spécial déposé par M. Doumer, le 28 octobre 1895. M. Doumer devenu ministre des finances, ce fut M. Trouillot qui dut soutenir le projet lors de la discussion. La progression proposée par M. Poincaré était sensiblement augmentée, s'élevant jusqu'à 4 % en ligne directe et 20 % entre étrangers.

Le projet Poincaré, ainsi modifié, fut mis en discussion. La Chambre des députés consacra à son examen cinq séances consécutives : 16, 18, 19, 21 et 22 novembre 1895. Ce débat, auquel intervinrent de nombreux orateurs : MM. Lebreton, Darlan, de Lasteyrie, Jules Guesde et Liotard, fut des plus mouvementés. Unanime sur la question de la déduction du passif, la Chambre se montrait plus hésitante sur celle de la progressivité du tarif. Mais, au dernier moment, l'intervention pressante de M. Doumer et celle de M. Paul Deschanel déterminèrent une imposante majorité en faveur de la réforme.

Le projet de réforme fut déposé le 25 novembre 1895, par M. Doumer, sur le bureau du Sénat. La Commission qui l'étudia, se montra résolument hostile au système de la progressivité du tarif des mutations par décès. Dans le rapport très documenté qu'il présenta, le 9 juillet 1896,

au nom de cette Commission¹, M. Cordelet fit valoir, en termes impressionnants, les raisons de cette résistance. Ecartant les exemples peu concluants des nations étrangères, si éloignées de nous par leur régime politique, leurs traditions, leurs besoins et leurs tendances, opposant à la thèse de Stuart Mill, renouvelée par M. Poincaré, la doctrine d'Adam Smith et le principe déposés par la Constituante dans les lois organiques de notre système fiscal, l'honorable sénateur s'éleva, avec une grande vivacité, contre la théorie de l'impôt progressif, même limitée à une expérience partielle. « C'est entre deux systèmes opposés en matière d'impôts, déclarait-il, qu'il s'agit de choisir, et la question a une portée générale qu'on ne saurait ni méconnaître ni éluder. Gambetta, dans un rapport fameux sur la réforme de l'impôt, résumant sur ce point la constitution de la France, proclamait que le principe de la proportionnalité de l'impôt à la fortune et aux facultés de chaque contribuable est un des fondements sur lesquels repose la société française. » Aussi, d'accord avec son éminent rapporteur, la Commission sénatoriale rejetait la progressivité adoptée par la Chambre, et affirmait la règle de proportionnalité par une déclaration de principe ainsi conçue :

1. Off., 23, p. 2469, col. 1^{re}.

« Les droits de mutation par décès seront déterminés proportionnellement sur la valeur des biens meubles et immeubles... » Quant au supplément de ressources qu'aurait procuré l'application de la taxe progressive des successions, la Commission du Sénat crut pouvoir le demander à un ensemble de combinaisons, dont notamment la majoration des tarifs maintenus proportionnels.

La discussion sur ces données de la Commission s'ouvrit devant le Sénat, dans les premiers jours de février 1898. Tout l'effort du débat se concentra sur le point de savoir si la taxe successorale serait progressive, suivant la formule de M. Poincaré, ou proportionnelle, ainsi que le demandait M. Cordelet. Ce fut au sujet de l'article 1^{er}, où la Commission avait inscrit si nettement le principe de la proportionnalité que se rencontrèrent les champions des deux thèses en présence. MM. Peytral et Strauss, secondés par le Ministre des Finances lui-même, M. Georges Cochery, reprirent, par voie d'amendement, le tarif gradué du projet de M. Poincaré. Malgré l'habile et énergique résistance de M. Cordelet, l'amendement fut voté, et le principe de la progressivité, exclu par la Commission, réapparut au premier plan du projet de réforme ¹.

1. S. du Sénat, 7 février 1898. J. O. du 8 février. Deb., p. 113, col. 1^{re}. ¹⁰³₁₋₂

Ce vote provoqua la démission de la majeure partie de la Commission et de M. Cordelet, dont les fonctions de rapporteur furent confiées à M. Dauphin, puis à M. Monis. Le nouveau projet, déposé par ce dernier le 12 juillet 1898, rétablissait le tarif progressif de M. Poincaré. La loi, votée au Sénat le 2 mars 1900, fut incorporée dans la loi de finances du budget de 1901. Elle fut définitivement votée en ce sens, le 25 février 1901, consacrant enfin le principe de la progressivité des droits de mutation.

Il faut remarquer que la discussion dont ce principe fut l'objet avait, en quelque sorte, élargi et même déplacé la question. Il ne s'agissait plus seulement d'admettre la déduction des dettes, puisque tout le monde était d'accord sur ce point, il s'agissait d'une réforme des droits de mutation. Le tarif gradué n'était plus seulement le moyen de récupérer le déficit causé par la déduction des dettes, il devint, d'une façon plus générale, le moyen de réaliser l'équilibre du budget. « Cette « réforme de la déduction du passif n'est pas, « pour ceux qui l'ont proposée, un but. Elle n'est « pour eux qu'un moyen : elle doit servir à intro-
« duire dans nos lois la promesse de l'impôt pro-
« gressif. » (Discours de M. de Lamarzelle, Sénat 15 janvier 1901.)

Dans ces conditions, le tarif progressif, qui pouvait sembler logique et admissible, tant qu'il

demeurait le prix d'une juste réforme, devenait, entre les mains de l'Etat, dont les besoins sont sans limites, un instrument de recettes véritablement dangereux pour la fortune nationale. Dès le lendemain du vote, un amendement de M. Klotz étendait la progression jusqu'à 75 % pour les successions dépassant cent millions, et M. Poincaré, le 15 novembre 1900, élevait le tarif à 85 % pour les successions au 6^e degré, de plus d'un million. » (*J. Off.*, débats parlem., ch. 2072.) M. Klotz réussit partiellement, d'ailleurs, puisque, le 30 mars 1902, la progression fut élevée à 20.50 % pour les successions au 6^e degré de plus de cinquante millions.

La tentation d'élever la progression et la facilité de le faire, voici en quoi consiste le danger de l'impôt progressif : Appliqué sans limites, l'impôt progressif aboutit à des confiscations ; il cesse alors d'être un impôt, c'est-à-dire une contribution due à la société par chaque citoyen, à raison du bénéfice que lui procure l'état social, pour devenir un moyen d'égaliser les fortunes, par l'intermédiaire de l'Etat, ayant sur tous les biens un droit éminent de propriété, ou plus spécialement, un droit de réserve successorale. Sous cet aspect, l'impôt progressif est le germe d'une véritable révolution sociale. » (de Marcère, *J. Off.*, Débats parlem., p. 412, col. 11.)

A ce point de vue, la loi du 25 février 1901

n'est pas à l'abri de toutes critiques. Des droits de succession qui atteignent 20.50 % ne perdent-ils pas le caractère de contribution pour revêtir celui d'une part héréditaire que prélèverait l'Etat? Le législateur ne paraît pas avoir reculé non plus devant cette conception : « L'Etat est une sorte « de copartageant. Il a droit à une portion de l'héritage, portion qui devient de plus en plus grande, à mesure que le degré de parenté s'éloigne. » (Maxime Lecomte, disc. au Sénat, 19 janvier 1901.)

C'est ce retour à une conception ancienne qui constitue le danger de la réforme de 1901.

CHAPITRE IV

LES CRAINTES DE LA FRAUDE

Lors de la discussion de la loi de frimaire, le rapporteur, qui combattait la proposition timide de Jouselin, tendant à la déduction du passif héréditaire, lui opposait cette dernière objection : Dans le système de la déduction, il faudrait, disait-il, « procéder à la liquidation de toute succession, contradictoirement entre le fisc et les héritiers, les consommer en frais et en lenteurs par des formes contentieuses, et cela indépendamment du scandale intolérable qu'il y aurait à placer les préposés de la régie dans un état permanent d'hostilité contre toutes les familles, et à les autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus intimes ».

L'objection était habile et faite pour impressionner, car elle s'inspirait autant de l'intérêt des contribuables que de celui du Trésor.

Défendant l'intérêt du contribuable, on lui prédisait, en cas de déduction, des ennuis de toute nature, des frais, des procès, des divulgations de

secrets de famille, etc. Défendant les intérêts du Trésor, on laissait entrevoir tout le champ d'action laissé à la fraude.

En d'autres termes, on ne pouvait réaliser, au regard des praticiens, un système de déduction qui liât les mains à la fraude de façon à sauvegarder les droits de la société.

L'argument, cependant, pouvait être résolu.

On pouvait, d'une part, estimer que la non déduction des dettes faisait payer bien cher au contribuable sa tranquillité, dont le législateur se montrait à ce point soucieux, et qu'au reste, ce dernier serait toujours libre de s'assurer cette tranquillité, en renonçant à la déduction. D'autre part, on pouvait espérer, malgré la difficulté du problème, trouver dans la nature des dettes déductibles et les modes de justifications à en fournir, une solution qui conciliât à la fois les justes intérêts du contribuable en même temps que ceux du trésor.

C'est ce que comprirent les promoteurs des nombreux projets de réforme, et nous allons voir comment, à la suite de nombreuses oscillations on arriva à la solution de la loi de 1901.

Le projet du baron Louis, en 1819, admettait simplement en déduction le passif hypothécaire.

L'ordonnance royale du 31 décembre 1828 applicable à la Martinique, à la Guadeloupe et à la Guyane, autorisait la distraction des charges

procédant de titres authentiques ou ayant acquis date certaine antérieurement au décès.

Le principe de la distraction des charges était franchement accepté par M. Crémieux, dans son projet de 1849 : pour composer l'actif net, disait-il, l'héritier, dans sa déclaration déduit, en les énonçant, les dettes hypothécaires, celles qui résultent soit de jugements, soit d'actes authentiques, soit d'actes sous seings privés enregistrés, celles qui sont constatées par des actes non enregistrés, mais ayant date certaine et qui devront être enregistrés en même temps que la déclaration. Les sanctions n'étaient pas non plus oubliées. M. Crémieux réclamait la peine de l'emprisonnement contre les auteurs de toute déclaration de dette inexacte ou frauduleuse.

En transformant ainsi en un délit justiciable des tribunaux correctionnels une simple infraction fiscale, M. Crémieux dépassait évidemment le but à atteindre.

La première fois que le gouvernement prit l'initiative de la réforme, en 1860, il le fit naturellement avec une grande réserve : il admettait que les dettes hypothécaires inscrites et ayant pour objet une créance certaine et déterminée au jour de la succession, seraient déduites de la valeur des immeubles hypothéqués, mais seulement jusqu'à concurrence de cette valeur.

La commission supérieure, statuant sur le rap-

port de M. Josseau, le 22 février 1870, émettait le vœu beaucoup plus large de voir « déduire dans le calcul des droits de mutation par décès le passif régulièrement établi » Et la proposition de M. Folliet, en 1871, posait de même, de façon très générale, la déduction du passif.

Les mêmes alternatives se répètent à mesure que les projets se multiplient. La proposition Sébert, de 1874, ne prévoit que la déduction des dettes hypothécaires, tandis que la proposition Cherpin, du 21 juin 1875, celle de M. Parent, du 23 mars 1876 et celle de M. Gasté, du 20 mai 1876 réclament la déduction de toutes dettes et charges d'une façon générale.

La commission présidée par M. Léon Say, en mars 1877, restreint le bénéfice de la déduction aux dettes constatées par acte authentique et liquides au jour de l'ouverture de la succession., Elle décide, en outre, que les dettes éventuelles, conditionnelles ou échues plus de six mois avant le décès du débiteur, ne pourront être défalquées. Enfin, elle écarte également les dettes consenties au profit de l'héritier, reconnues par testament, ou hypothéquées sur des immeubles situés à l'étranger.

Le projet de M. Pyere, 18 juillet 1883, admettait, outre les dettes hypothécaires « les dettes chirographaires », dont il serait légalement justifié par l'enregistrement des billets, ainsi que cela

se pratique pour la séparation des patrimoines. » La proposition de M. Duché fait intervenir, pour la première fois, le créancier, qui doit affirmer le montant de la dette et son origine, et indiquer le titre qu'il établit.

La proposition de M. Borie, du 9 juin 1887, déduisait le passif héréditaire résultant de titres authentiques ou d'actes sous seings privés ayant acquis date certaine un an au moins avant le décès.

Et M. Yves Guyot, rapporteur de la commission du budget de 1888, déduit : 1° les dettes hypothécaires ; 2° les dettes chirographaires constatées par acte authentique ou sous seing privé, enregistré au jour de l'ouverture de la succession ; 3° enfin, les dettes relatives à la profession du défunt. Ainsi que dans la proposition de M. Duché, du 25 mai 1886, ne bénéficiaient point de la déduction les dettes consenties au profit des héritiers, donataires ou légataires.

M. Tirard, ministre des finances en 1888, dans le projet de la commission extraparlamentaire, admet à la déduction facultative les dettes liquides au jour du décès, résultant « d'actes authentiques, de jugements ou d'actes sous seings privés, enregistrés avant l'ouverture de la succession. Mais, il excluait le passif commercial, comme étant le plus souvent la contre-partie d'un actif non déclaré. Et nous voyons apparaître et se pré-

ciser les exceptions que nous retrouvons dans la loi de 1901 : dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers donataires ou légataires ; dettes reconnues par testament ; dettes hypothécaires dont l'inscription est périmée, et dont il a été fait main-levée avant l'ouverture de la succession, loyers et fermages excédant le terme courant, dettes résultant de titres ou jugements passés l'étranger, ou dépendant de la succession d'étrangers, ou hypothéqués sur des immeubles à l'étranger.

Enfin, nous trouvons l'obligation pour le créancier de communiquer son titre ou d'en laisser prendre copie, sous peine de dommages-intérêts.

M. Rouvier reprit les mêmes propositions mais exigea (rapport Jamais, du 27 mars 1890) que l'acte sous seing privé fût enregistré trois mois avant le jour du décès ; d'autre part, il supprimait le droit d'option réservé par le projet définitif au redevable.

L'ensemble de ce projet fut voté, en première lecture par la Chambre des Députés, dans sa séance du 12 mars 1891. M. Boudenoot, dans un rapport supplémentaire déposé au nom de la commission, le 4 juillet 1892, considérait comme déductibles, non seulement les dettes sous seings privés, enregistrées un mois au plus avant l'ouverture de la succession, mais encore, chose plus grave, les simples dettes verbales déclarées dans le même délai à l'enregistrement.

Le projet de M. Burdeau, le 8 février 1894, circonscrivait la déduction du passif successoral dans des limites assez étroites ; il n'admettait au bénéfice de cette mesure que les dettes liquides au jour de l'ouverture de la succession et résultant d'actes authentiques ou de jugements, à l'exclusion des dettes verbales ou sous seings privés et du passif commercial.

La commission spéciale chargée d'examiner ce projet crut pouvoir, sans compromettre les intérêts du Trésor, s'avancer plus loin que ne l'avait fait M. Burdeau dans la voie de la déduction du passif. Dans le rapport qu'il rédigea au nom de cette commission, déposé le 5 juillet 1894, M. Dupuy-Dutemps proposa d'ajouter à la liste des dettes que M. Burdeau considérait comme déductibles, le passif successoral constitué par des actes sous seings privés, enregistrés ou ayant acquis date certaine autrement que par le décès du *de cujus* trois mois au moins avant l'ouverture de la succession. Le créancier était obligé de communiquer le titre ou d'en laisser prendre une copie collationnée, sans qu'il y ait lieu à déplacement de la pièce, par un notaire, ou par un greffier, sous peine de dommages-intérêts.

M. Poincaré, dans son projet, ne dégageait qu'avec une prudente réserve la conséquence du principe de la déduction du passif successoral. A l'exemple de M. Burdeau, il excluait les dettes

résultant d'actes sous seings privés, et, à plus forte raison, le passif commercial. Il n'admettait au bénéfice de la déduction que les dettes fondées sur des actes authentiques ou des jugements, et même à l'égard des titres notariés, il exigeait qu'il fussent antérieurs, d'un mois au moins, au décès. Ces restrictions, qu'expliquait la crainte des fraudes, ne furent point acceptées.

M. Ribot, devenu ministre des finances, comprit qu'il valait mieux faire largement la réforme que de se laisser arracher une à une les concessions inévitables. Le projet prescrivait la déduction «des dettes à la charge du défunt dont l'existence au jour de la succession serait dûment justifiée, savoir: pour les dettes civiles, par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt et pour les dettes commerciales par ses livres de commerce

Nous arrivons ainsi, peu à peu, au texte de la loi de 1901.

L'enregistrement des actes sous seings privés n'est plus indispensable pour la déduction. L'exception tirée de l'échéance de la dette plus de trois mois avant le décès, sera paralysée par un certificat du créancier en attestant l'existence. Enfin, on voit apparaître l'état détaillé des dettes, qui sera certifié par la déclaration et constituera une véritable déclaration du passif.

Le projet de la commission dont M. Cordelet

était rapporteur, conservait les mêmes principes car « la grande majorité de la commission a pensé que la déduction des dettes, répondant à une idée de justice, il y avait lieu de la faire aussi large que possible.... »

C'est en vain que M. Caillaux, en 1901, essaya de faire prévaloir son système restrictif de déduction. La commission du budget maintint et fit adopter le large principe de la déduction des dettes, dont l'existence, au jour du décès, était établie par des titres susceptibles de faire foi en justice contre le défunt. M. Mesureur, rapporteur de la commission, justifiait ainsi l'extension de la réforme : « Limiter la déduction des dettes, ce serait enlever à la loi son véritable caractère ; elle ne serait plus qu'une réforme bâtarde et constituerait une réelle iniquité à l'égard d'une certaine catégorie d'héritiers qui verraient augmenter les droits qu'ils ont à payer, sans bénéficier des avantages de la succession. »

Telle est l'évolution par laquelle l'idée de justice a fini par s'imposer une fois de plus à la conscience des hommes. De nombreux obstacles s'opposaient à son triomphe ; ils furent cependant détruits et la réforme s'accomplit, parce qu'elle avait la force interne des idées justes qui finissent toujours par s'imposer. Elle était la conséquence logique des principes modernes de l'impôt, exposés dans la déclaration des Droits de l'Homme.

N'oublions pas, cependant, que le taux de la contribution réclamée par l'Etat à l'héritier est extrême et qu'il ne saurait être augmenté, sous peine de devenir l'indice de la théorie sociale fausse et dangereuse qui reconnaît à l'Etat un droit de propriété sur tous les biens.

LÉGISLATION COMPARÉE — LE PRINCIPE DE LA DÉDUCTION

Nous avons essayé d'expliquer la lente évolution qui se termine par la disparition du principe séculaire de la non déduction des dettes. Cette évolution fut, en France, plus longue et plus difficile que partout ailleurs. On bataillait sur l'adoption ou non du principe de la déduction alors qu'autour de nous, dans tous les pays d'Europe, il était depuis longtemps en vigueur.

Nos colonies, depuis longtemps en étaient dotées.

Il est intéressant, avant d'étudier les dispositions de la loi du 25 février 1901, de rappeler comment les législations étrangères avaient résolu le problème, ce qui permettra d'apprécier plus justement la réforme de la législation française.

§ 1

LÉGISLATION BELGE

La Belgique a conservé comme loi fondamentale de l'enregistrement, notre loi du 22 frimaire an VII ; mais de nombreuses lois sont venues, comme en France, en modifier les dispositions.

La modification la plus importante introduite dans la loi fiscale de cet état, est celle concernant les droits sur les successions. La loi de frimaire a été complètement abrogée sur ces matières, par une loi du 27 décembre 1817, modifiée elle-même par une loi du 17 décembre 1851.

Le principe de la déduction du passif est admis et a été réglé de la manière suivante :

La loi belge admet la déduction : 1° des dettes à la charge du défunt, constatées par les actes qui en assurent l'existence ou autres preuves légales, et des intérêts dûs au jour du décès.

2° Des dettes tenant à la profession du défunt, telles qu'elles existent au jour du décès ;

3° Des dettes relatives à la dépense domestique au jour du décès ;

4° De toutes les charges publiques, provinciales ou communales ;

5° Des frais funéraires (Art. 12 de la loi du 27 décembre 1817).

La loi belge ne permet pas la distraction des dettes hypothécaires dont l'inscription est périmée depuis un an ou radiée à l'ouverture de la succession ; des dettes acquittées, si la quittance ne porte pas une date postérieure au décès. Elle refuse également d'admettre au passif composant la succession et susceptible d'être déduit : 1° les intérêts dûs des dettes hypothécaires au delà de trois ans, ceux de dettes non hypothécaires ; les loyers et fermages, au delà de deux années et les dettes concernant la dépense domestique, au delà de l'année échue et de l'année courante ; 2° les termes, échus depuis plus d'un an avant le décès des dettes remboursables par annuités ; 3° les dettes reconnues par le défunt au profit de ses héritiers donataires ou légataires, si elles ne sont constatées par actes enregistrés trois mois au moins avant son décès (art. 11, L. du 17 décembre 1853).

Elle considère comme un legs pour la liquidation de l'impôt, toute dette uniquement reconnue par testament. (art. 12).

Enfin, la législation belge accepte loyalement le principe de la déduction, puisque, si l'existence de dettes dont la déduction n'aurait pu être obtenue, vient à être prononcée dans le délai de deux ans à partir du jour de la déclaration, le contribuable pourra se faire restituer le droit perçu en trop.

En France, l'article 60 de la loi de frimaire s'oppose à cette restitution.

LÉGISLATION HOLLANDAISE

Comme en Belgique, le régime fiscal des successions a pour base en Hollande notre loi fondamentale de frimaire an VII; mais diverses modifications ont été apportées par les lois des 13 mai 1859, 28 mai 1869, 9 juin 1878 et 31 décembre 1885.

Ces lois ont été modifiées en vertu d'une décision ministérielle du 6 février 1886, n° 5.

La loi hollandaise admet la déduction des charges et dettes ci-après pour la liquidation du droit de succession.

I. — *Charges.*— Les frais funéraires autres que ceux mentionnés par l'article 367 n° 4 du Code civil. Parmi ces frais funéraires peuvent être comprises les sommes léguées pour les obsèques de l'auteur de la succession, les fondations pour les services et cérémonies religieuses célébrées à son intention depuis le jour du décès, jusques et y compris le premier anniversaire après son décès, et cela en proportion de la situation et de l'avoir du défunt, en tenant compte des usages locaux et des diverses circonstances.

Ce qui est légué en plus pour cet objet est con-

sidéré comme legs au profit de personnes non parentes.

II. — *Dettes.* — 1° Les créances à la charge du *de cujus*, pourvu qu'elles reposent sur des preuves légales, qu'elles ne soient pas atteintes par la prescription trentenaire et qu'elles soient mentionnées dans la déclaration avec le montant, la nature, la date de la dette et le nom du créancier.

Si ces dernières indications ne sont pas fournies, les dettes ne sont pas admises au bénéfice de la déduction, mais les parties peuvent se faire restituer les droits perçus à raison de ce refus de déduction, en fournissant les justifications exigées avant le délai fixé par la prescription.

2° Les intérêts, rentes, loyers et fermages dûs jusques et y compris le jour du décès et non atteints par la prescription quinquennale ;

3° Les dettes résultant de la profession du défunt existant au jour du décès et non prescrites (le délai de prescription est de 30 ans).

4° Les dettes relatives à la dépense domestique, les salaires des gens de service pour toute l'année et le trimestre courant.

Pour être admises à la déduction, ces trois dernières catégories de dettes doivent être détaillées article par article, avec indication de leur nature, de leur origine, de l'époque à laquelle elles remontent et du nom du créancier.

5° Les contributions foncière, provinciales et les charges locales jusqu'au jour du décès inclusivement.

6° La contribution personnelle, le droit de patente, la taxe individuelle et les autres contributions directes locales, jusqu'au dernier jour de la période pendant laquelle ils sont exigibles, à moins que la décharge ou la restitution puissent être demandées.

§ 3

LÉGISLATION ESPAGNOLE

En Espagne, les droits de mutation par décès sont perçus également sur l'actif net et le passif est déduit d'après les règles suivantes :

Pour établir le montant du capital du prix, de la valeur ou de l'estimation qui constitue la base de la liquidation de l'impôt, on vérifie avant tout l'importance des charges déductibles.

On considère comme telles, celles qui diminuent réellement le capital, le prix, la valeur ou l'estimation de la chose, soit que les cens, pensions ou autres charges qui grèvent les biens, soient de leur nature, temporaires, perpétuelles ou rachetables. Ne sont pas considérées comme charges, les hypothèques données en garantie des prêts ou les cautionnements constitués pour quelque autre cause sur les immeubles ou droits réels.

La déduction des charges reconnues a lieu dans toutes les transmissions de biens ou de droits réels, qu'elles aient lieu à titre onéreux ou à titre gratuit, mais à la condition que la valeur, le prix ou l'estimation attribués aux biens transmis soient bien leur valeur réelle fixée à dire d'experts si l'administration le juge convenable, abstraction faite de toutes sortes d'obligations.

Dans tous les cas, on doit justifier de la préexistence des dettes suivant les règles tracées par la loi civile. Si cette préexistence ne peut être établie, l'impôt sera acquitté sur la valeur totale comme s'il n'existait pas de dettes (Loi du 31 décembre 1881,

§ 4

LÉGISLATION ITALIENNE

En Italie également, le législateur nous a emprunté notre régime fiscal de successions, mais avant nous, a su le modifier dans un sens plus démocratique. Les droits de mutation par décès se perçoivent en vertu de la loi du 13 septembre 1884 sur l'actif net de la succession et suivant un tarif proportionnel

Cette loi donne une énumération limitative du passif qui peut être déduit ; elle autorise la distraction des dettes certaines et liquides, résultant d'un titre public ou d'un jugement d'une date

antérieure à l'ouverture de la succession ou encore d'un acte sous seing privé, enregistré avant cette date, des frais funéraires du *de cujus* dans les limites des usages locaux ; des frais de dernière maladie pendant les six derniers mois, pourvu que dans ces deux cas, des justifications valables soient produites.

La déduction est encore admise pour les dettes commerciales, contractées dans l'intérieur du royaume et pourvu qu'elles soient justifiées par des livres de commerce du débiteur, régulièrement tenus.

La législation italienne refuse le bénéfice de la déduction aux dettes résultant de lettres de change ou de billets à ordre qui ne sont mentionnées ni dans les livres de commerce du débiteur, ni dans ceux du créancier.

Aux termes de l'article 34 de la loi du 13 septembre 1874, lorsqu'une succession comprend des immeubles situés à l'étranger, la déduction ne peut être admise pour les dettes qui grèvent spécialement ces derniers immeubles ; elle est, au contraire autorisée pour les dettes grevant les immeubles situés dans le royaume. Si les dettes ne grèvent pas spécialement les immeubles situés dans le royaume, mais ces immeubles et ceux à l'étranger, la déduction se fait proportionnellement à la valeur de ces deux genres d'immeubles.

LÉGISLATION ANGLAISE

La déduction du passif, pour le calcul des droits de mutation par décès, dans la législation anglaise, n'est pas à quel point cette déduction est conforme à l'idée d'équité et de justice que doit exprimer, en toutes circonstances, la loi.

La législation anglaise a toujours conservé à l'impôt de mutation sa nature originelle de prélèvement, à raison d'un droit de propriété éminente du Roi, et à l'occasion de la concession de la propriété utile des biens transmis à l'héritier.

Cependant, par un phénomène bizarre, la terre, considérée comme étant le bien le plus noble et le plus puissant entre les générations successives, se transmettait par son propre pouvoir, l'Etat n'y avait point d'office et la raison manquait de percevoir un droit : « (d'Angleterre. — *Le régime des taxes successorales en Angleterre.*)

Les seules successions de biens meubles ou de biens personnels (*personal property*) furent frappées de la taxe à l'occasion de l'autorisation que le Roi accordait à la transmission. Ce fut le *probate duty* auquel en 1780 s'ajouta le *legacy duty*.

L'intérêt de l'aristocratie anglaise fit échouer, en 1796, une tentative de William Pitt pour at-

teindre la propriété immobilière. Mais, en 1852, M. Gladstone la frappa du *succession duty*. L'assimilation des successions mobilière et immobilière se retrouve encore dans le droit de 1 %, *temporary estate duty* créé, en 1889 sur les successions excédant 10.000 livres.

Mais, le fondement de toutes ces taxes est toujours le même. L'Angleterre est restée féodale et le droit de mutation par décès est toujours le prix d'une investiture.

Cependant, la perception sur l'actif brut, bien qu'elle ait été ordinairement et logiquement appliquée, répugna bientôt à l'esprit d'équité commerciale des Anglais. Une loi de 1853 admettait la restitution des droits dans la proportion du passif dont il serait justifié et M. Gladstone (loi de 1881) offrit aux héritiers, à titre facultatif, certaines réductions ou inconvénients.

C'est une loi de 1894 qui constitue le régime actuel des droits de mutation par décès en Angleterre (*legacy and succession duties* et *new estate duty*). Ces impôts ont conservé leur caractère de taxe perçue à l'occasion d'une concession du pouvoir souverain, et cependant l'art. 1^{er} de la loi a autorisé la déduction du passif dans les termes que voici :

En déterminant la valeur d'une fortune en vue du droit sur la propriété, il en sera fait déduction des frais funéraires raisonnables et des dettes et

charges, mais il ne sera pas fait déduction : 1° pour les dettes contractées par le défunt, ou les charges créées par une disposition faite par le défunt, à moins que ces dettes ou charges n'aient été contractées ou créées de bonne foi, complètement en argent ou valeur d'argent, entièrement pour l'usage et au profit du défunt, dans son intérêt même ;

2° Pour les dettes pour lesquelles il y a droit à remboursement de la part d'une autre propriété ou personne à moins que ce remboursement ne puisse pas être obtenu ;

3° Plus d'une fois pour la même dette ou charge grevant différentes portions de la fortune.

§ 6

LÉGISLATION DE L'ALSACE-LORRAINE

Jusqu'à ces derniers temps, l'Alsace-Lorraine était restée assujettie aux lois fiscales françaises en vigueur au moment de l'annexion. Une première modification fut introduite par une loi du 12 juin 1889, qui, tout en maintenant l'ancien tarif français, édicta la déduction du passif. Mais l'Alsace-Lorraine est aujourd'hui régie, au point de vue qui nous occupe, par la loi du 17 juin 1900. L'admission de la déduction des dettes résulte de l'article 3, d'après lequel l'impôt sur

les successions doit être prélevé sur le montant des biens qui constituent un enrichissement pour l'héritier ; sont déduites de la masse soumise aux droits, toutes les dettes et charges y afférentes. « Sont seules soumises à l'impôt sur les successions les charges dont il résulte un enchérissement pour le bénéficiaire. »

Dans les articles 5 à 7, la loi allemande du 17 juin 1900, exempte de l'impôt des successions les immeubles que le *de cujus* a laissés hors de l'Alsace Lorraine, et les droits considérés comme immobiliers aux termes des lois de l'Etat étranger sur lequel sont situés les biens objets de ces droits. D'autre part, si des valeurs de succession (exception faite des valeurs mobilières), se trouvent lors du décès à l'étranger, il y a lieu, si la demande en est faite, de déduire des droits exigibles en Alsace-Lorraine, ceux perçus conformément aux lois de l'Etat dans lequel se trouvent ces valeurs. Enfin, les parts d'entreprises minières et les pharmacies exploitées en Alsace-Lorraine par des Allemands ne sont pas assujetties à l'impôt dans cette province, si l'héritier justifie avoir acquitté les droits auxquels ces biens donnaient ouverture, conformément aux lois de l'Etat dont le *de cujus* était ressortissant. Au point de vue de la déduction du passif, ces dispositions entraînent les conséquences suivantes (art. 8). Les dettes et charges qui incombent seulement à une partie de la masse

imposable ou exempté d'impôts en vertu des articles précités, sont seulement imputables sur cette part et ne peuvent être déduites sur le reste de la masse que si cette part ne suffit pas à les couvrir. Les autres dettes et charges, qui incombent tout à la fois à la part de la masse exemptée d'impôt et à la part de la masse frappée d'impôt, ne sont imputables sur cette dernière part que dans la proportion de cette part à la masse totale.

Enfin, par une disposition remarquable, le même article 8 décide que, si le *de cujus* n'avait pas son domicile en Alsace-Lorraine, il n'y a lieu à déduction de dettes et charges sur la fortune soumise à l'impôt, conformément aux articles 5 à 7, que si, dans l'Etat où était situé le domicile du *de cujus*, les mêmes règles juridiques existent en ce qui concerne la déduction des dettes et charges.

Le principe de la distraction du passif successoral se retrouve posé dans les législations allemande, autrichienne, roumaine, russe et des cantons suisses (celui de Zurich excepté). Cette application quasi universelle justifierait encore la réforme du 25 février 1901, qu'il nous faut examiner désormais.

ÉTUDE DU PRINCIPE DE LA DÉDUCTION
DES DETTES

La loi du 25 février 1901 consacre, au terme d'une longue évolution, le principe logique et équitable de la déduction du passif héréditaire. L'art. 3 est ainsi conçu : « Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt dont l'existence, au jour de l'ouverture de la succession, sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. »

Ce texte pose la règle de la déduction.

Nous étudierons cette règle dans son domaine d'application ; nous verrons ensuite les exceptions y apportées par la loi, et enfin, les mesures préventives et répressives, prises par le législateur contre la fraude.



PREMIÈRE PARTIE

Passif déjà déduit sous l'empire de la loi de frimaire

Au commencement de cette étude, nous avons vu quels obstacles s'opposaient à la proclamation du principe de la déduction, et comment ils furent successivement et définitivement levés.

L'œuvre de destruction du principe de la loi de frimaire exigea un siècle de temps et d'efforts. Mais, pendant tout ce temps, comment fut entendue la loi de frimaire ?

Cette règle était injuste. Elle fut, par un accord tacite entre le législateur qui l'avait faite et le contribuable qui la supportait, atténuée, corrigée et même réformée totalement.

Cette œuvre prétorienne, qui se caractérise par son dédain pour le texte de la loi, quand elle sanctionne une injustice, fut, au moyen d'une interprétation spéciale du mot « charges », réalisée par

le Conseil d'Etat, la jurisprudence de Tribunaux administratifs et judiciaires, et maintes fois, quoique souvent à regret, reconnue par la Régie elle-même dans de nombreuses instructions.

L'art. 14 n° 8 de la loi du 22 frimaire an VII porte que la valeur de la propriété, de la jouissance et de l'usufruit de biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel.

« Pour les transmissions entre vifs à titre gratuit et celles qui s'opèrent par décès, par la déclaration estimative des parties, sans distinction des charges. »

C'est sur l'interprétation du mot « charge » que va s'édifier l'œuvre réformatrice des commentateurs et des juges.

Il y a deux sortes de charges, celles particulières ou inhérentes aux biens, et celles des successions, c'est-à-dire, les dettes passives dont les successions sont grevées. De quelles charges le législateur a-t-il entendu parler ? On aurait pu penser qu'il ne s'agissait que de charges inhérentes aux biens, comme par exemple, la contribution foncière ; mais les motifs de la loi n'ont point laissé de doutes sur l'intention du législateur. Il a voulu que les charges de la succession ne fussent point déduites de la valeur des biens, que l'actif fut déclaré sans déduction du passif.

« Le mot charge, dans son acception générale,

dit M. Demaute, n° 691, comprend les devoirs imposés à une personne, soit à raison des choses qu'elle possède, soit par le fait d'engagements personnels. Dans le preiers cas, je dirai charges réelles dans le second, charges personnelles.

I. « Parmi les charges réelles figurent l'usufruit et les servitudes. Mais ce ne sont pas ces charges que la loi fiscale a en vue. En effet, l'usufruit à ses règles spéciales. Quant aux servitudes, qualités positives ou négatives de fonds, elles en augmentent ou diminuent d'autant l'impôt des mutations.

Restent, parmi les charges réelles, les contributions publiques, attachées à la seule qualité de possesseur, par exemple, la contribution foncière. Là s'applique le principe ; il n'en est pas fait distraction. »

II. Les charges personnelles des héritiers résultent des obligations dont leur auteur était tenu, des frais funéraires, des legs.

« Les legs ont leurs règles spéciales. A l'égard des choses existant en nature dans la succession, le legs est une délibation du patrimoine, non une charge dans le sens de la loi fiscale. A l'égard des choses qui ne s'y trouvent pas en nature, c'est, en réalité, une charge personnelle de l'héritier, mais la fiction légale lui ôte ce caractère.

« Restent les obligations du défunt et les frais funéraires. Encore ce dernier chef peut rentrer

dans le précédent, puisque ces frais ne sont pas étrangers à la personne du défunt. »

« On ne peut comprendre, sous la dénomination de charges, disent encore MM. Champonnière et Rigaud (IV, 3405) que ce qui constitue une dette ou obligation personnelle du défunt et par suite, de ses héritiers. Toutes les fois qu'un droit réel appartient à un tiers, ce droit doit être déduit : ce n'est plus une charge, mais une sorte de propriété étrangère à la succession et qui ne fait pas partie de son actif. »

Les distinctions qui précèdent, nous fournissent les éléments de la division de notre sujet. Cette division comprend l'examen distinct des questions qui se rattachent aux règles proprement dites (renvoi à l'étude de la loi nouvelle), aux valeurs détenues à titre précaire par le défunt, et aux charges résultant de donations, de reprises ou de legs.

Art 1. — *Des dettes proprement dites.*

Les dettes proprement dites ne sont point déduites. L'effet de la réforme se réduira précisément à faire admettre en déduction ces dettes. Cette étude est réservée.

Art. 2. — *Valeurs détenues par le défunt
à titre précaire.*

Dans le passage cité plus haut, MM. Champonnière et Rigaud font remarquer qu'on ne peut

comprendre sous la dénomination de charge que, ce qui constitue une dette ou une obligation personnelle du défunt, et par suite, de ses héritiers, Toutes les fois qu'un droit réel appartient à un tiers, ce droit doit être déduit, ce n'est plus une charge, mais une sorte de propriété étrangère à la succession et qui ne fait pas partie de son actif.

Parmi les droits auxquels MM. Champonnière et Rigaud font allusion, il faut citer ceux appartenant au mandant, au déposant et au débiteur gagiste, sur les valeurs détenues par un défunt comme mandataire, dépositaire ou créancier. Le mandataire demeure complètement étranger aux effets de l'acte dans lequel il figure. C. C. 1984. Pareillement les objets donnés en gage ou en dépôt demeurent la propriété du débiteur ou du déposant et doivent être déclarés à leur décès. Il en résulte que ces mêmes objets ne sauraient être compris dans la déclaration de la succession du mandataire, du dépositaire ou du créancier gagiste.

« Parmi les obligations personnelles du défunt, dit encore M. Demaute, il y a lieu de faire une distinction importante : celles qui procèdent du mandat ou d'un titre analogue n'encourent, ni à leur naissance, ni à leur extinction, aucun droit proportionnel. La raison en est que les objets livrés au mandataire n'ont pas cessé un seul instant d'appartenir au mandant. Cela va sans diffi-

culté pour les corps certains. Mais cela même est étendu aux sommes ou valeurs, parce que ces sortes de choses s'apprécient dans leur quantité, sinon dans leur espèce. Puisque les sommes ou valeurs reconnues par le mandataire, en cette qualité, pendant toute la durée de ses pouvoirs, sont propres au mandant, il s'ensuit qu'au décès du mandataire, ses héritiers ne recueillent pas lesdites valeurs, donc, ils ne doivent de ce chef, aucun droit de mutation. »

1° *Du mandat.*

En conséquence, si les sommes ou valeurs recouvrées par un mandataire pour le compte d'un mandant existent *in individuo* à l'époque du décès de ce mandataire, elles ne font pas partie de ce patrimoine et ne doivent pas être déclarées. Sol., 18 septembre 1875. Si l'identité des sommes ne peut être établie avec certitude, mais si le patrimoine du mandataire comprend des deniers comptants ou des valeurs au porteur, on peut admettre que ces deniers et ces titres au porteur représentent, jusqu'à due concurrence, les sommes dont le défunt était comptable et la déduction peut être opérée pourvu, bien entendu, qu'il soit justifié de l'existence du mandat et du chiffre de la créance du mandant. Mais si le mandataire a employé à des acquisitions en son nom personnel, tout

ou partie des fonds confiés à sa gestion, on estimait qu'aucune distraction ne pouvait être effectuée à raison de la dette dont le mandataire restait tenu envers le mandant.

Le droit de propriété du mandant, sur quoi se basaient ces déductions, était éclipsé cependant, dans une hypothèse où l'on semble revenir au mécanisme du droit romain sur le mandat : le mandataire acquiert réellement la propriété, sauf à la retransférer ensuite à son mandant, lors d'une reddition de compte.

Il s'agit de l'endossement d'effets. Cet endossement à un mandataire est d'ailleurs fréquent pour faciliter notamment le règlement d'une affaire à distance ; or, l'endossement a bien rendu l'endosseur propriétaire des créances ainsi figurées. Dès lors, s'il vient à décéder sur les entrefaites, les créances, ainsi englobées dans la masse de ses biens n'en pourront être distraites que moyennant la preuve qu'il s'agit d'un simple mandat et non d'un transfert définitif de propriété (Tribunal de Provins, 6 août 1891).

Cette preuve pourrait résulter d'abord de la qualité de l'endosseur, s'il a coutume ou fait profession de ce genre d'opérations, et ensuite de tous titres, règlements de comptes, papiers, correspondance, etc.

Mandat légal.

Les mêmes distinctions s'appliquaient en matière de deniers pupillaires détenus par les tuteurs en vertu du mandat légal.

Les valeurs mobilières dont le tuteur est demeuré nanti ne font point partie de sa succession ; elles sont la propriété du pupille.

Quant aux sommes dont il lui serait redevable, par suite de l'administration qu'il a eue de ses biens par l'effet du même mandat, elle ne font pas davantage partie de son patrimoine. L'absence même du compte de tutelle à l'époque où il aurait dû être rendu n'aurait pas pour effet de confondre l'avoir du mineur avec celui du tuteur et convertir son droit de propriété en une simple créance. Tout tuteur n'étant comptable de sa gestion que lorsqu'elle finit, art. 469 et 470 C. C., c'est le compte de tutelle qui détermine le chiffre exact du reliquat actif qui, jusqu'à l'acceptation définitive, doit être considéré comme la propriété du mineur. Si donc un compte de tutelle a été arrêté avant le décès du tuteur et si ce dernier, ayant conservé le reliquat, était ainsi devenu débiteur ordinaire de son ancien pupille, cette dette ne devait pas être déduite de sa succession ¹.

¹ 1. Sol, 12 mai 1866, 6 juin 1869, 27 janvier, 28 juill. et 8 octobre 1880. Sol., 5 juillet 1892.

Dans le même ordre d'idées, il ne devait être opéré aucune déduction à raison des sommes dont le tuteur était débiteur personnel envers son pupille¹.

2° *Du dépôt.*

Le droit de propriété du déposant ne faisait pas de doute, si l'objet du dépôt était un corps cer-

1. C'est ce qui a été décidé par un jugement du tribunal d'Angoulême, en date du 26 mars 1878, rendu dans une espèce où un frère tuteur était décédé nanti d'un prix de vente dont il était redevable envers son frère. Les héritiers avaient invoqué la double qualité de comptable et de débiteur du tuteur décédé, mais le jugement a repoussé cette argumentation dans les termes suivants : « Attendu qu'il est constant, en fait, que B..., n'a jamais fait aucune diligence pour se libérer envers l'interdit dont il était le tuteur de la somme qu'il lui devait en vertu de l'adjudication du 16 août 1842 et de la liquidation du 7 août 1843 ;— Que les demandeurs objectent en vain qu'il n'a pu le faire parce qu'il ne pouvait se fournir à lui-même sa propre libération ; qu'il pouvait, en effet, provoquer devant le conseil de famille la nomination d'un tuteur *ad hoc* chargé de recevoir les créances et d'en faire un emploi déterminé.

« Attendu qu'à défaut d'avoir rempli cette formalité, il est resté dans les liens de l'obligation née des titres précités et quel qu'il soit simple dépositaire de la somme dont il s'agit, à la charge de la représenter en fin de tutelle, il en était, au moment de son décès, le débiteur personnel et direct ; que ladite somme constituait dès lors une charge de sa succession, non susceptible de distraction, selon les principes exposés par les articles 14 et 15 de la loi du 22 frimaire an 7. »

Cette décision est justifiée. Le tuteur n'était autorisé, en effet, à faire figurer à l'actif du compte de tutelle la somme dont il était débiteur personnel, qu'après en avoir régulièrement constaté l'encaissement au nom de son pupille. Jusque-là, il était demeuré simple débiteur, et ne pouvait être considéré comme détenteur précaire du montant du prix. Rapp., Seine, 18 juin 1880.

tain qui se retrouvât dans la masse des biens inventoriés au décès des dépositaires.

Quant aux sommes et valeurs, il y avait des distinctions à faire.

Rappelons que le dépôt est un contrat par lequel l'une des parties, (le déposant) « donne une chose à garder à l'autre (le dépositaire), qui s'en charge gratuitement et s'oblige de la rendre lorsqu'il en sera requis » (*Pothier*).

C'est un service d'ami, que le dépositaire rend au déposant.

Le droit de propriété du déposant reste donc certain, et comme corollaire la détention précaire du dépositaire. La difficulté était encore ici, de retrouver l'individualité de l'objet et d'éviter les fraudes auxquelles ce contrat très simple et très souple pouvait se prêter.

On admit d'abord :

Dans la succession des officiers publics, la distraction des sommes dont ils sont dépositaires. La loi présume même le dépôt, puisque la décharge donnée par l'officier public dépositaire au déposant n'est assujettie qu'au droit fixe, et non au droit de libération. Les Tribunaux, dans les espèces de ce genre qui leur furent soumises, décidèrent souvent d'après la qualité de la personne, à qui était confié le dépôt.

Dans la succession d'un particulier, la loi fiscale présumait la fraude, et c'était logique, puisque la

loi considère comme une obligation passible du drit proportionnel la reconnaissance du dépôt de sommes chez un particulier (loi de frimaire, art. 69 § 3, n° 3); c'est qu'au point de vue de l'impôt, il y a assimilation de la somme déposée chez un particulier à la somme prêtée ; or, l'obligation de l'emprunteur est une dette personnelle quine peut se déduire. MM. Championnière et Rigaud, donnent la raison de cette assimilation : « Si la loi tarife au droit d'obligation les dépôts de sommes chez les particuliers, c'est qu'il serait trop aisé de déguiser le prêt sous la forme d'une reconnaissance de dépôt ; elle a supposé la fraude dans le but de l'éviter. »

Mais cette supposition peut disparaître. En adoptant une mesure préventive de la fraude, la loi de l'impôt n'a pas modifié le caractère du contrat de dépôt ; de ce que la reconnaissance de dépôt est tarifé au droit de 1 %, il n'en résulte pas que la somme déposée soit devenue la propriété du dépositaire et en l'absence d'un texte formel, étendant la dérogation à la perception du droit de mutation par décès, les héritiers pouvaient être admis à prouver la réalité du dépôt des sommes trouvées chez leur auteur et à détruire la présomption tirée de la possession de ces sommes entre les mains du défunt.

Les Tribunaux se montrèrent peu sévères sur la qualité de la preuve du dépôt à fournir. (Epinal,

24 avril 1849 ; — Sol. 1^{er} juillet 1868 ; — déc., 16 novembre 1865 ; Hazebrouck, 13 février 1864 ; Rouen, 17 juillet 1855.)

Mais aucune déduction n'était autorisée si le dépositaire avait employé dans son intérêt personnel les sommes ou valeurs qu'il lui avaient été confiées, par exemple, en achetant des marchandises avec les fonds déposés ou en vendant pour son propre compte les marchandises remises à sa garde. De dépositaire, il était devenu débiteur direct des déposants, et le montant de sa dette constituait, une charge ordinaire, non susceptible d'être déduite. Sol. 11 nov. 1881 ; Dreux, 28 mai 1851.

3^o *Du gage.*

Les objets remis en gage par le débiteur à son créancier ne deviennent, à aucun titre, la propriété de ce dernier. Si même le débiteur manque à ses engagements, à leur échéance, le créancier ne peut s'emparer du gage à titre de paiement. Toute clause en ce sens serait nulle., art. 207 c. civ. Il est donc certain que ces objets se retrouvant dans la succession du créancier ne sauraient être compris à l'actif pour le calcul des droits de mutation. Ce sont la propriété d'un autre.

Il en serait de même en cas de nantissement en valeurs. En général, les valeurs données en gage sont, détaillées dans l'acte constitutif de ce gage,

et il sera facile de constater si ce sont bien les mêmes qui se retrouvent comprises dans la masse des biens du créancier défunt.

4° Valeurs détenues par un usufruitier.

L'usufruit est le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance. C. civ., 578. Si l'usufruit comprend des choses dont on ne peut faire usage, sans les consommer, comme de l'argent, des grains, des liqueurs, l'usufruitier a le droit de s'en servir, mais à la charge d'en rendre pareille quantité, qualité ou valeur, ou leur estimation à la fin de l'usufruit. La propriété des corps certains, sur lesquels s'exerce un droit d'usufruit n'appartient donc pas à l'usufruitier. Quant aux objets fongibles ou aux sommes d'argent dont on ne peut faire usage sans les consommer, l'usufruitier en est véritablement propriétaire. La tradition romaine et les auteurs sont d'accord pour attribuer ce caractère à l'usufruit des valeurs fongibles, désigné dans la doctrine sous le nom de quasi usufruit (V. *Demante* n° 694; *Demolombe, Usuf.*, n° 289; *Proudhon* 2630 et sv.; *Marcadé, art. 587, n° 1*).

La conséquence de cette situation est que l'obligation imposée à l'usufruitier de rendre pareille quantité, qualité ou valeur, ou leur estima-

tion constitue, en droit, une véritable dette personnelle de cet usufruitier.

De ce qui précède, il résultait que toutes les valeurs grevées d'usufruit, autres que les sommes d'argent et les objets fongibles, qui se retrouvaient en nature lors du décès de l'usufruitier, devaient être déduites sans difficulté de son patrimoine. Il en était de même des créances remboursées à l'usufruitier et dont les fonds avaient été remplacés en totalité ou en partie avec déclaration d'origine. (Dél. 8 fév. 1831.) Enfin, il fut admis, dès le principe, que si la succession de l'usufruitier d'une somme d'argent comprenait des deniers comptants, ces deniers seraient considérés comme représentant la somme grevée d'usufruit, qui était, dès lors censée exister en nature. Seine, 10 janvier 1839.

Mais, que fallait-il décider si les biens soumis à l'usufruit n'existaient pas en nature et si aucun indice ne permettait de reconnaître ceux acquis en remplacement ou en remploi ? Que décider encore, si l'usufruit portait sur une somme d'argent non représentée dans l'hérédité par des deniers comptants ?

En principe, la déduction devait être refusée. Dans les deux cas, le droit de propriété des nus propriétaires, a disparu pour faire place à une action personnelle contre l'usufruitier, dont l'obligation constitue une charge de sa succession non susceptible d'être distraite.

La délibération du 8 février 1831, décidait en ce sens que, si on doit retrancher toutes les valeurs dont les nus-propriétaires reçoivent la remise en nature, il ne saurait être opéré aucune déduction à raison de celles dont les nus-propriétaires ne peuvent réclamer que la valeur ou l'indemnité.

Cette décision était évidemment fondée en droit ; aussi de vives critiques accueillirent-elles une solution du 7 janvier 1857, autorisant la déduction sur les valeurs mobilières, de la succession d'un usufruitier et jusqu'à concurrence de la part soumise à l'impôt, lors de la transmission de l'usufruit, d'une somme d'argent conservée par cet usufruitier (Cass., 11 mars 1840. — *Contra* Inst., 1723, § 4).

L'administration reconnaissait elle-même que dans sa solution, elle avait été guidée par un esprit d'équité plutôt que par les principes du droit qui régissent la matière, et elle revint à sa première doctrine par une décision du 22 juin 1858.

Mais sur ces entrefaites, intervint un arrêt du 6 décembre 1858 (S. 59. I. 346. Inst., 2234. § 1) par lequel la Cour de Cassation décidait qu'au décès
« de l'usufruitier, la délivrance au nu propriétaire
« de la somme qui lui appartenait n'est autre
« chose que la réalisation d'un droit antérieure-
« ment acquis à ce dernier, et ne saurait consti-
« tuer une charge de succession dans le sens de
« la loi fiscale. »

En dépit des tentatives de retour à l'interprétation sévère de la règle de frimaire, faites par l'administration, la jurisprudence qui écartait les effets du quasi usufruit et consacrait le droit de propriété du nu-propiétaire sur la somme grevée d'usufruit s'établit fermement. Cass., 28 février 1865;—S. 65. 1. 229 ; Inst., 2297 § 1 ; Seine, 17 juin 1865. — Bourg, 3 avril 1865;— Contra Gap, 13 mai 1872; — Conf. Nevers, 22 janvier 1873. Ce dernier jugement admettait même que la transformation des valeurs détenues en usufruit en valeurs appartenant en propre au défunt, ne change pas sa qualité d'usufruitier, et qu'à moins de novation formelle dans cette qualité, les sommes qu'il est tenu de rendre à la cessation de l'usufruit doivent être déduites de ses biens personnels.

En d'autres termes, le nu propriétaire des choses fongibles est nu propriétaire *d'une valeur*. Il reprend cette valeur dans la succession de l'usufruitier, sous quelque forme que revête cette valeur : deniers, titres ou même immeubles (Sol. 2 novembre 1888; — 5 juillet 92 et 24 novembre 1893.)

Donc, si le défunt jouissait d'un usufruit, l'objet de cet usufruit ne fait pas partie de la succession. Mais il en serait autrement si le défunt avait, par une novation, changé sa qualité d'usufruitier en celle de débiteur ordinaire, ou si, se trouvant débiteur et usufruitier de sa propre dette, il n'a-

vait pas pris soin d'éteindre sa première qualité pour jouir pleinement de la seconde.

En effet, l'on tenait compte du droit de propriété du nu-propriétaire, mais le principe de la non déduction s'oppose à ce qu'on tienne compte du droit d'un créancier. La question a été soulevée à l'occasion des reprises de la femme conservées par le mari usufruitier. Il est établi que le prélèvement des reprises, exercé sur les biens de communauté par la femme commune et acceptante a lieu en vertu d'un droit de co-propriété. Mais, lorsque la femme a renoncé à la communauté ou lorsque le régime matrimonial des époux est exclusif de communauté, le mari est débiteur personnel et direct de ces reprises. Quid, lorsqu'il conserve ces reprises pour l'exercice de son usufruit. ?

« Attendu, porte un arrêt de la Cour de cassation, du 21 août 1861, que par suite de la renonciation des héritiers de la dame de Chabanais à la communauté qui avait existé entre elle et son mari, et aux termes de l'acte contenant liquidation des droits de cette dame, le marquis de Chabanais a été reconnu et est resté débiteur envers sa succession du montant de ses reprises, s'élevant à 404.397 francs, 75 ; qu'ayant droit, d'après son contrat mariage, à l'usufruit des biens laissés par la marquise de Chabanais, il n'a pas été fait alors aux héritiers de celle ci le paiement de cette somme ; qu'il est donc resté débiteur, sauf l'exercice de son

droit comme usufruitier ; que cet usufruit s'étant éteint à son décès, sa succession est restée débitrice envers les héritiers ou ayants-droit de la marquise de Chabanais, ainsi qu'il l'était lui-même ; que la nature primitive du titre n'a pas été changée par l'effet de son usufruit et qu'à son décès, les héritiers ou ayants droits de la marquise de Chabanais sont restés créanciers de sa succession comme ils étaient les siens, n'ayant qu'un titre de créance et non un droit de propriété sur aucun des biens héréditaires; qu'il suit de là que l'obligation de payer ladite somme de 404.397 fr. 75 aux héritiers de la marquise de Chabanais était une charge de sa succession du marquis de Chabanais et qu'à raison, le Tribunal de première instance de la Seine a décidé, suivant la loi, qu'il ne devait pas en être fait distraction pour le paiement du droit de mutation.» Conforme : Angoulême, 7 mars 1864 ; — Seine, 18 juin 1880.)

La doctrine de cet arrêt conduirait à une solution différente, si le mari était, pour son usufruit, dispensé de cuticn et emploi. En ce cas, les héritiers ne peuvent plus exiger le versement des reprises ou, ce qui revient au même, sont obligés de lui rendre comme usufruitier les fonds qu'il vient de verser comme débiteur. Dès lors, s'il conserve ces fonds, c'est bien à titre usufruituaire, la propriété en est aux héritiers de sa femme, et lors de son décès, ils ne feront plus partie de l'actif successoral.

Cette distinction semble cependant n'avoir pas été entrevue par la jurisprudence qui repoussait en tous cas la déduction. Cass, 28 février 1865.

Il convient enfin de remarquer qu'une novation inverse peut avoir lieu, et que la qualité de débiteur peut se transformer en celle d'usufruitier : en pareil cas, la déduction s'impose. Ainsi, une novation a paru résulter de l'attribution, dans un acte de liquidation, au profit de la veuve et pour le remplir de ses droits en usufruit, du montant du prix dont elle était débitrice envers la succession, la nue propriété de ce prix étant distinctement attribuée aux héritiers. De même, par un jugement du 21 juillet 1880, le Tribunal de Béziers, s'appuyant sur ce qu'il y avait eu novation dans le titre du mari débiteur des reprises de la femme renonçante, a autorisé la déduction de ces reprises de la succession du mari usufruitier. Conf. Sol. 14 avril et 6 juin 1881.

5^e *Valeurs soumises à l'exercice du droit
de retour conventionnel.*

Lorsqu'une donation a été faite avec clause de retour au profit du donateur au cas de prédécès du donataire, le donateur au décès de ce dernier, reprend dans sa succession les biens donnés qu'il retrouve en nature : ces biens sont étrangers à la succession.

Mais, si la donation a porté sur une somme d'argent ou sur une chose fongible, à quel titre le donateur exercera-t-il son droit de retour ? Comme propriétaire, ou comme créancier ? Les auteurs étaient d'accord pour reconnaître que, dans ce cas, le donateur ne conserve aucun droit de propriété, même éventuel, sur la somme et qu'il n'a, dès l'origine, qu'une créance conditionnelle contre la succession du donataire (LAURENT, XII. 469. — Paris, 1^{er} février 1839. — Dalloz, v^o, *Dispositions entre vifs*, n^o 1783). Une solution du 6 octobre 1880 conclut de cette situation que, lors du décès du donataire, il n'y a lieu de déduire de sa succession la somme donnée sous réserve du droit de retour, que s'il existe dans le patrimoine des deniers comptants ou des valeurs au porteur. A défaut de l'existence de numéraire ou de titres en tenant lieu, la créance constitue une charge de l'hérédité non susceptible d'en être déduite (*Contra* : Lodève, 20 mars 1872).

L'administration, dans la suite, ne maintint plus cette dernière réserve et admit en déduction la somme donnée, fût-elle représentée par des immeubles.

ART. 3. — CHARGES RÉSULTANT DE REPRISES
DES DONATEURS ET DES LEGS

I. — DES REPRISES

A. — *Régime de la communauté.*

Relativement aux reprises des époux, « dit M. Demante, n° 696-1, il faut distinguer la communauté de tous les autres régimes ». En cas d'acceptation de la communauté, on distingue encore entre les reprises qui s'exercent sur les biens communs et celles qui doivent être payées sur les biens propres du mari.

a) Reprises s'exerçant sur les biens communs.

On avait d'abord pensé que, dans le cas de dissolution de communauté par décès, les héritiers de l'époux prédécédé se trouvaient saisis de la moitié de tous les biens de la communauté, sauf à payer le montant des reprises du conjoint survivant; ces reprises n'avaient été considérées que comme faisant partie des charges de la succession, lesquelles ne peuvent, aux termes de l'art. 15 de la loi du 22 frimaire an VII, être déduites du produit des biens. On avait, en conséquence, été d'avis que les héritiers étaient tenus

de déclarer la moitié de tout ce qui compose la masse commune et d'en acquitter les droits, sans égard aux distractions de biens résultant des reprises du survivant. Cette opinion, qui paraissait consacrée par un arrêt de la Cour de cassation du 2 octobre 1810, avait été approuvée par la décision ministérielle du 24 septembre 1808, Instruction 405, n° 3.

Mais la question, de nouveau examinée, fut résolue par une décision des Ministres des Finances et de la Justice, en date du 18 juillet 1817, Instruction 809. « Il a été reconnu, porte cette décision, que, lors de la dissolution de la communauté, l'époux survivant et les héritiers du prédécédé se trouvent respectivement investis d'un droit de propriété dans les biens communs et non d'une simple créance sur ces biens ; que ce droit, consacré par l'art. 1474 C. civ., ne peut être confondu avec les charges dont fait mention l'art. 15 de la loi du 22 frimaire ; que, dès lors, la propriété des héritiers du prédécédé dans la communauté ne se compose que de la portion qui leur revient après les reprises du survivant, et que les droits de mutation ne doivent être acquittés que sur la portion ainsi déterminée.

« D'après ces motifs, il y a lieu, dans les déclarations de biens de la communauté, après le décès de l'un des conjoints, d'admettre sur la masse commune la distraction des reprises de l'époux sur-

vivant et de ne percevoir les droits de succession que sur la portion des biens de la communauté, qui revient aux héritiers, après ces prélèvements. »

a) Reprises de la femme s'exerçant sur les biens personnels du mari.

En cas d'insuffisance de la communauté, la femme a le droit d'exercer un recours pour le paiement de ses reprises, sur les biens personnels du mari. Si le mari est prédécédé, la créance de la femme constituait une charge non susceptible d'être déduite de la succession. Il est certain, en effet, que la femme ne saurait être considérée comme exerçant ses prélèvements à titre de propriétaire, sur les propres de son mari, qui ne lui appartiennent à aucun titre. C'est ce que décidait formellement un arrêt de la Cour de cassation du 18 mai 1824, ainsi conçu : « Attendu que si les art. 1436 et 1472 C. civ. accordent à la femme commune en biens, lors de la dissolution de la communauté et en cas d'insuffisance des biens meubles et immeubles de cette communauté pour la remplir de ses reprises, un recours subsidiaire sur les biens personnels de son mari, ce recours ne constitue pas, dans la main de la femme, un droit de propriété sur les biens personnels de son mari, mais seulement une action hypothécaire sur ces biens, à l'effet d'être payée sur le prix d'iceux, du montant de ses reprises.

« Attendu que cette action hypothécaire n'est qu'une charge dont les biens de son mari sont grevés, charge dont, aux termes de l'art. 15, n° 7 de la loi du 22 frimaire an VII, il ne peut être fait distraction dans l'évaluation des biens que les héritiers du mari sont tenus de déclarer, ni dans la perception des droits auxquels la transmission de ces biens donne lieu contre lesdits héritiers. » Instruction 1146, § 4. Dalloz, *Enregistrement*, n° 2882.

Si, dans l'hypothèse qui nous occupe, la femme est prédécédée, sa succession comprend évidemment une créance contre le mari survivant, qui constitue une valeur active et qui doit être déclarée.

Renonciation à la communauté.

La femme renonçante perd tout droit à la communauté, mais elle conserve intact son patrimoine propre. Elle a donc le droit de reprendre tous ses biens personnels, et aussi de se faire payer toutes les indemnités qui lui sont dues par la communauté, car les créances qui lui appartiennent de ce chef, font partie de son patrimoine propre. au détriment duquel la communauté s'est enrichie, et le paiement de ces créances ne constitue, par suite, qu'une restitution au profit de la femme. A quel titre la femme renonçante

exerce-t-elle ses reprises, comme créancière ou comme propriétaire ? Cette question a donné lieu à un débat célèbre, qui paraît aujourd'hui vidé. Après avoir jugé, dans une longue série d'arrêts, que la femme exerce ses reprises à titre de propriétaire à l'encontre de tous, la Cour de cassation a condamné sa propre jurisprudence par un arrêt solennel du 16 janvier 1858 (D. 58, I, 5), qui consacre la solution généralement admise en doctrine, d'après laquelle la femme exerce ses reprises à titre de simple créancière dans ses rapports avec les autres créanciers de la communauté.

Il s'en suit au point de vue fiscal, que les reprises de la femme renonçante ne pouvaient être distraites de la succession du mari ; le mari en était débiteur, et les dettes ne sont pas déductibles.

Cependant, l'idée de copropriété, par une sorte de transaction équitable, fut quand même admise aux cas où la loi put feindre une sorte de reprise en nature, c'est-à-dire quand la communauté comprenait elle-même des sommes ou valeurs, considérées comme la représentation de celles dont la femme avait été propriétaire et dont elle exerçait la reprise.

On admit, à due concurrence, cette distraction d'une logique un peu incertaine.

B) Régime dotal. Régime exclusif de communauté.

Les mêmes règles s'appliquent lorsque les époux se sont mariés sous le régime dotal ou avec exclusion de communauté. L'instruction 1263, § 3 posait en règle que la dot, qui ne se retrouvait pas en nature dans la succession du mari, était censée sa propriété et que le droit de la femme consistait dans une créance, formant charge de cette succession. Toutefois, sous l'influence de divers arrêts rendus par la Cour de cassation, certaines objections se produisirent et on prétendit bientôt que la dot fongible, n'existant pas en nature, devait être déduite du patrimoine du mari, considéré comme usufruitier. Il résultait, en effet, des arrêts en date des 6 déc. 1858, 22 août 1859 et 25 juin 1862, que les sommes détenues par des usufruitiers devaient être déduites du patrimoine de ces usufruitiers pour la perception des droits de mutation par décès. Or, quelle distinction à établir entre le quasi-usufruitier d'une somme d'argent et le mari quasi-usufruitier de la dot fongible ? Cette théorie fut consacrée par un jugement du Tribunal de la Seine du 17 juin 1865, lequel d'ailleurs ne fit point jurisprudence, puisque la Cour revint bientôt à la théorie générale et définitive que nous avons relatée : la femme est créancière de sa dot, et c'est sous ce

régime fiscal, une dette non déductible de la succession du mari. (2 arrêts du 11 août 1869, Instruction 2394, § 1^{er}. — 5 déc. 1871, Instruction 2434, § 3.)

L'administration ne se prévaut point de ce dernier état de la jurisprudence ; elle n'en fit point sortir les conséquences rigoureuses. Elle reconnut elle-même que la dot fongible pouvait être considérée comme reprise en nature, lorsqu'il existe dans la succession du mari débiteur, du numéraire et des valeurs qui en sont la représentation présumée.

2° Des legs et des donations.

Les legs.

Une succession se trouve dévolue à un héritier ou à un légataire universel. Le défunt a fait divers legs particuliers. Comment se régleront les droits de mutation ?

Si les objets légués (corps certains ou sommes d'argent) existent en nature dans le patrimoine du défunt, la transmission s'opère directement de la tête du testateur sur celle du légataire. L'héritier n'est pas tenu de les comprendre dans sa déclaration, et ils donnent ouverture à un seul droit de mutation par décès, d'après le degré de parenté du légataire. Déc. ministérielle, 17 février 1807, Instruction 366, § 9.

Mais lorsque les objets légués n'existaient point en nature dans le patrimoine du défunt, ne pouvait-on point prétendre que ces legs, imposés par le défunt à son héritier, constituaient une véritable dette de la succession? La propriété de l'actif total allait du défunt à l'héritier, et la propriété de la chose léguée allait de l'héritier au légataire ; il y avait bien deux transmissions passibles de deux droits de mutation.

Cette prétention fut condamnée par la Cour de cassation, aux termes de deux arrêts du 27 mai 1806 et 12 avril 1808, rapportés par Merlin, v° *Légataire*, § 8. Ce jurisconsulte justifiait ainsi la jurisprudence de la Cour de cassation.

En ce qui concerne le legs de deniers et le legs de corps certains, la loi fiscale n'établit aucune distinction ; elle décide nettement que le légataire particulier est censé les recevoir directement du testateur et que l'héritier ou le légataire universel sont de simples entremetteurs, chargés de remettre la somme au légataire.

Lorsque les objets légués n'existent ni en nature ni en équivalent dans la succession, on ne peut pas dire que les deniers que le légataire universel ou l'héritier tire de sa propre bourse pour payer les légataires particuliers, n'éprouvent réellement de lui à ceux-ci aucune mutation. Cependant, Merlin n'hésite pas à penser que, d'après l'esprit de la loi du 22 frimaire an VII, le législa-

teur a eu l'intention d'assimiler, au point de vue fiscal, les legs payables des propres deniers du légataire universel aux legs payables des deniers de la succession. A l'appui de cette opinion, il invoque la disposition de la loi relative au tarif édicté pour la délivrance de legs purs et simples, et les termes de l'art. 1016 C. civ. Il en conclut que les sommes payées des deniers du légataire universel étant censées provenir des propres deniers du testateur, ne sauraient évidemment supporter deux droits de mutation par décès, l'un de la part du légataire universel, l'autre de la part des légataires particuliers.

Il faut donc de deux choses l'une : ou que le légataire universel, lorsqu'il paye le droit pour la succession entière, en déduise ce que les légataires particuliers ont déjà payé pour les legs ; ou, si les légataires particuliers ne l'ont pas encore payé pour leurs legs, qu'il soit censé le payer pour eux en le payant pour la succession entière, sauf à chacun d'eux à lui tenir compte de sa part contributoire.

Le système juridique et équitable développé par Merlin reçut une approbation légale¹. Le 10 septembre 1808, le Conseil d'Etat émit l'avis suivant :

1. Les avis du C. d'Etat antérieurs à la Charte de 1814, sont considérés comme ayant la force d'une loi interprétative, lorsqu'ils sont intervenus sur un référé du gouvernement tendant à cette fin, et qu'ils ont été dûment approuvés par le souverain.

« Le Conseil d'Etat, en exécution du renvoi ordonné par Sa M...

« Considérant que la déclaration des héritiers ou légataires à titre universel devant comprendre l'universalité des biens de la succession, le droit proportionnel qui est perçu d'après cette déclaration, remplit le vœu de la loi, puisqu'il porte sur la totalité de la succession ;

« Que la délivrance des legs particuliers, soit qu'ils consistent en effets réellement existants dans la succession, soit que les légataires universels ou les héritiers doivent les payer de leurs propres deniers, n'opère pas mutation de ces deniers aux légataires particuliers ; que, dans les deux cas, la loi ne regarde les héritiers ou légataires universels que comme de simples intermédiaires entre le testateur, qui est censé donner lui-même et les légataires particuliers qui reçoivent ;

« Que, du système contraire, il résulterait que le même objet serait, en définitive, assujetti à deux droits de mutation ; ce qui n'est ni dans le texte ni dans l'esprit de la loi ; qu'enfin, on ne doit pas assimiler les legs particuliers payés d'après la volonté du testateur, à une dette de sa succession,

« Est d'avis que, lorsque des héritiers ou légataires universels sont grevés de legs particuliers de sommes d'argent non existantes dans la succession et qu'ils ont acquitté le droit propor-

tionnel sur l'intégralité des biens de cette même succession, le même droit n'est pas dû pour ces legs ; conséquemment, que les droits déjà payés pour les legs particuliers doivent s'imputer sur ceux dus par les héritiers ou les légataires universels. »

Sous l'apparence d'une règle de perception, le Conseil d'Etat reconnaissait que les legs de sommes d'argent ne seraient point considérées comme charges, et qu'ils seraient déduits des valeurs sur lesquelles les héritiers doivent le droit. La Cour de Cassation s'est décidée dans ce sens, dans de nombreux arrêts : 30 mars 1858, 16 août 1859, 22 août 1859 et 25 juin 1862. Inst. 2234, § 1^{er}.

Dès qu'il fut admis que les legs de sommes d'argent n'étaient pas des charges, par une conséquence naturelle, il fut décidé que les legs de rentes viagères n'étaient pas non plus des charges dans le sens de la loi et que le capital devait être déduit des valeurs de la succession.

L'administration avait d'abord soutenu le contraire, et il faut reconnaître que le caractère de la rente viagère, consistant en prestations annuelles à prélever sur les revenus, justifiait, en fait cette prétention. Mais, en droit, la rente viagère constitue une sorte d'être moral distinct des arrérages qu'elle produit et qui en sont les fruits. (Marcade, art. 518. — Maulon, III, p. 405. — Duranton, XVIII, 158. — Troplong, n° 215.

— Dalloz, *enregistrement*, 4130.) Aussi, la Cour de cassation, par ses arrêts des 23 nov. 1811, 17 mars 1812, 24 mai 1813, et le Min. des fin., par une décision du 14 avril 1812 (Instruction 574), ont ils assimilé les legs de rentes viagères aux legs de sommes d'argent et fixé sur ce point la jurisprudence. Et il n'y avait aucune distinction à faire entre les rentes payables en nature et celles payables en argent. (D. m. f., 12 mars 1819.) Les rentes perpétuelles étaient soumises aux mêmes règles.

Enfin, les dispositions de l'avis du Conseil d'Etat des 2-10 septembre 1808, furent applicables aux successions des héritiers ou des légataires universels décédés avant le paiement des legs particuliers. Cass., 18 octobre 1835. En cette matière, du moins, la règle de la loi de frimaire n'étant plus appliquée, il n'y avait plus d'injustice dans la liquidation du droit de mutation par décès.

Les donations.

Après avoir établi comment l'objet du legs ne faisait point partie du patrimoine transmissible à l'héritier, parce que cet objet, dès l'instant de la mort du défunt, se trouvait la propriété du légataire, il semble plus facile d'expliquer que l'on déduise du patrimoine, susceptible de déclaration, le montant des donations faites par le défunt, et qui semblent cependant faire encore partie inté-

grante de la fortune du défunt, soit qu'elles n'aient pas encore été acquittées, soit que, par l'effet du rapport, elles retombent, fictivement du moins, dans la masse partageable. Ces deux hypothèses ne sauraient se confondre, bien que la solution ait été la même.

A Donations non encore exécutées au décès.

On avait longtemps soutenu que l'avis du Conseil d'Etat de 1808 n'était pas applicable aux sommes ou rentes données entre vifs et non payées au décès du donateur. On prétendait que les donataires ayant été saisis des sommes données du jour de l'acceptation de la donation, elles ne se trouvaient plus faire partie de la succession, et qu'elles en étaient une charge nonsusceptible d'être distraite des valeurs à déclarer. (Inst. 1187.) Mais la Cour de cassation n'avait pas tout d'abord consacré cette interprétation, et elle avait jugé le contraire par trois arrêts des 2 juillet 1823, (Inst. 1156, § 7), 18 février 1829 (Instruction 1293, § 4) et 1^{re} avril 1829 (Inst. 1293, § 4). « Attendu, porte ce dernier arrêt, que l'effet immédiat de la donation entre vifs est de saisir à l'instant le donataire de la propriété de la chose donnée, lors même que le donateur s'en réserve l'usufruit ; en sorte qu'au décès de ce dernier, la chose donnée ne fait pas partie de sa succession, mais est

dévolue au donataire, qui en réunit alors l'usufruit à la propriété, et qu'ainsi, il n'est dû à cet égard, par les héritiers, aucun droit de mutation par décès ; qu'en le jugeant ainsi et en décidant par voie de conséquence, que les sommes d'argent données aux défendeurs par le s^r B. dans leur contrat de mariage, doivent être distraites dans la liquidation des droits de mutation dont ils sont passibles comme héritiers du sieur de N..., le jugement attaqué n'a fait qu'une juste application de la matière. »

D'après ces arrêts, le droit de succession, liquidé et perçu sur le montant des donations, constitution de dot, etc., de sommes d'argent ou de rentes viagères à prendre sur la succession ou payables au décès du donateur, lors même que les donataires avaient été saisis de la propriété, et quel que fût le donataire, parent ou étranger, était imputé sur les droits dûs par les héritiers ou légataires universels. (Instruction 1432, *in fine*.)

L'arrêt du 1^{er} avril 1829 avait été rendu, il est vrai, à l'occasion d'une donation actuelle faite sous réserve d'usufruit, mais la jurisprudence ne tarda pas à appliquer la même doctrine au cas où il s'agissait de sommes stipulées payables à la volonté du donateur et non encore payées au décès ou de sommes payables à l'époque de ce décès. Dalloz, v^o *Enregistrement*, n^o 4466, vol., 28 novembre 1837 Inst, 1562, § 17, 1590, § 10.

Dans ces diverses hypothèses, on imputait sur les droits dus par les héritiers ou légataires universels ceux payés par les donataires, lors de l'enregistrement de la donation. Dél., 21.31 juillet 1837.

L'administration paraît cependant avoir toujours eu l'intention de restreindre l'application de cette jurisprudence à l'hypothèse où le donataire était héritier ou légataire du défunt, et de refuser la déduction dans tous les cas où le donataire ne prenait aucune part dans l'hérédité, La Cour de cassation a admis cette distinction par arrêt du 2 avril 1839 (S. 39, 1, 392), portant que le donataire, non héritier ni légataire, se présentant comme un étranger réclamant une créance que la succession doit acquitter, la déduction ne doit pas être opérée pour la liquidation du droit de mutation à la charge des légataires universels, et elle avait ultérieurement confirmé cette doctrine par un second arrêt du 26 juin 1849, intervenu dans un cas identique, mais offrant cette particularité que la somme avait été donnée sous réserve de l'usufruit (S. 49, 1, 652.) Inst. 1844, § 9 et 26.

La doctrine de ces arrêts fut bientôt généralement appliquée, et toute déduction fut refusée à raison des sommes données entre vifs et stipulées payables lors du décès du donateur, à des personnes étrangères à sa succession. (Inst. 2033 § 8.

Cependant, la résistance de l'administration ne devait pas s'arrêter là. Elle prétendait que pour profiter du bénéfice des arrêts de 1829, le donataire devait être héritier du défunt et non pas seulement légataire. La Cour de cassation admit encore cette prétention par son arrêt du 20 novembre 1849, refusant toute distraction dans une espèce où le donataire avait été institué légataire universel du défunt : « Il existe alors, porte l'arrêt, deux transmissions successives et essentiellement distinctes ; la donation constitue une véritable créance sur la succession ; c'est une des charges de la succession, et il ne peut en être fait distraction pour le règlement du droit de mutation. » Inst. 1857, § 5 (S. 49, 1, 763).

Un autre arrêt du 19 juin 1855, rendu dans le même sens, dispose que les sommes données par actes entre vifs et payables au décès du donateur ne doivent pas être déduites de l'actif de sa succession pour la liquidation des droits de mutation par décès, lors même que le donataire aurait été institué légataire universel du défunt (S. 56, 1, 822. Inst. 2054, § 7).

En transmettant aux employés l'arrêt du 20 novembre 1849, l'instruction 1857, § 5, avait fait remarquer que la règle de la non distraction de la charge cessait de recevoir son application, lors que « la donation de sommes avait été faite à l'un des enfants ou descendants du donateur, attendu

qu'au décès de celui-ci il s'opère une confusion des titres du donataire et de l'héritier. »

En présence de ces termes, on s'était demandé si la distinction devait être restreinte au seul cas où le donataire était héritier en ligne directe. Mais on avait généralement pensé que la distinction posée par les arrêts entre les héritiers et les légataires n'autorisait pas à distinguer encore entre les divers ordres d'héritiers. Il n'y avait, en effet, aucun motif pour assigner aux héritiers un traitement différent ; cependant, un arrêt de la Cour de cassation du 31 janvier 1854 décida que la somme donnée à l'héritier collatéral ne devait pas être déduite de la succession du donateur (S. 54, 1, 204). Inst. 2010, § 9.

Il ne restait plus qu'un pas à faire pour repousser toute espèce de déduction, et ce pas fut bientôt franchi. Un arrêt du 6 mai 1857 (Inst. 2114, § 10), reconnut que les sommes données en avancement d'hoirie par des père et mère à leur enfant, et non encore payées au moment du décès des donateurs, ne pouvaient, pour la liquidation des droits de mutation par décès, être déduites des valeurs de la succession. La même conséquence fut encore admise par un autre arrêt du 13 nov. 1860 (S. 61, 1, 375. Inst. 2190, § 5. Inst. 2288, § 4.

Mais la Cour de cassation ne persista pas longtemps dans sa jurisprudence, et l'arrêt du 30 juil-

let 1862, revenant à la doctrine consacrée par les arrêts de 1829, mit définitivement fin à la longue controverse que nous avons rapportée. D'après cet arrêt, les sommes données entre vifs et non payées au décès du donateur, sont assimilées aux legs de sommes d'argent non payées au décès du légataire universel, et doivent être déduites de sa succession. Il est ainsi conçu : Vu les articles 14, n° 8, et 15, n° 7 de la loi du 22 frimaire an VII :

« Attendu que, par les donations faites par Fulchiron à Biguom et à la femme Cöppens, dans leurs contrats de mariage, le donateur s'est dessaisi actuellement et irrévocablement des sommes par lui données à son neveu et à sa petite nièce ;

« Qu'aux yeux de la loi fiscale, ces donations ont opéré une véritable mutation, dont les droits ont été perçus par la régie au moment de la présentation des contrats à la formalité de l'enregistrement ;

« Que, de ce moment, les sommes données ont cessé, au point de vue de la perception de l'impôt, de faire partie du patrimoine du donateur, et, par conséquent, ont dû être distraites de la masse active de sa succession lors de la déclaration qui en a été faite après son décès. »

Qu'on ne peut assimiler des libéralités provenant de la volonté du défunt à une charge de la

succession dont les choses données ont, au contraire, été détachées dès le moment de la disposition ; d'où il suit, qu'en refusant d'accorder la déduction demandée sur la succession Fulchiron, le jugement attaqué a faussement appliqué, et par suite, violé les articles ci-dessus visés. Casse., »

Cet arrêt faisait une saine et juste application des principes ; il devint la règle de perception, qui fut depuis, toujours suivie, pourvu, toutefois, que la donation entre vifs ait emporté dessaisissement actuel de la chose donnée, et n'ait pas été exécutée, lors du décès du donateur.

Le criterium employé pour reconnaître si le désaisissement est actuel, se découvre dans le mode de perception effectuée lors de l'enregistrement de l'acte de donation. S'il a été soumis à un droit fixe, c'est que la libéralité était éventuelle. Si, au contraire, il a supporté un droit proportionnel, c'est que la donation a été actuelle et certaine.

Pour que la déduction soit autorisée, il faut en outre, que les sommes données n'aient pas été payées.

Lorsque les sommes ont été stipulées payables lors du décès du donateur, il y a évidemment présomption que le paiement n'a pas eu lieu et la déduction doit être effectuée, si les parties le demandent.

Lorsque les sommes ont été, au contraire, stipulées payables à un terme arrivé lors du décès du donateur, il y a présomption que le paiement a été effectué, et il semble que l'administration peut être autorisée à s'en prévaloir pour refuser la déduction. Toutefois, si les parties produisaient des justifications sérieuses, établissant que la somme donnée n'a pas été payée à l'époque prévue, il conviendrait alors d'autoriser la distraction. (Cependant, jug. contr., Avranches, 30 juill. 1870.)

Au cas où l'acte de donation en constate immédiatement le paiement, ainsi lorsque, par exemple, il est dit dans un contrat de mariage que la célébration vaudra quittance et décharge de la somme constituée en dot à l'un des futurs époux, il y a preuve d'une libération. (Duranton xv, 46. — Rodière et Pont, II, 1320 et 1321. — Troplong, III, 1967. — Aubry et Rau, v, § 523 Caen, 3 mai 1845 (S. 45, 2, 536). — Cass., 22 fév. 1860 (S. 60, 1, 433). Mais cette preuve est de nature à être détruite : 1^o par l'aveu des donateurs ou de leurs représentants, reconnaissant que, contrairement aux énonciations du contrat, la dot n'a pas été payée ; cet aveu n'entraînant pas, nécessairement d'ailleurs, un changement aux conventions matrimoniales. 2^o par la preuve contraire, régulièrement administrée par le donataire ou ses ayants droits. (Sol., 23 mai 1881.)

B. Donations sujettes à rapports.

Hormis les libéralités préciputaires, tout héritier, même bénéficiaire, venant à une succession, doit rapporter à ses cohéritiers tout ce qu'il a reçu du défunt, par donation entre vifs, directement ou indirectement, Code civ., art. 843. Les biens rapportés doivent-ils être compris dans l'actif à déclarer ?

S'il s'agit d'un corps certain et que le rapport se fasse en moins prenant, l'objet ne rentre pas, en définitive, dans la masse de succession, il reste la propriété du donataire en vertu de la donation qui lui a été consentie, et qui a supporté, lors de l'enregistrement, les droits de mutation.

Il en sera de même si, par l'effet du partage, l'objet se trouve compris au lot du donataire, sa propriété, qui avait été sur le point d'être résolue, se trouve confirmée dans sa première origine ; il n'a pas cessé d'être propriétaire et n'a pas eu, conséquemment, à le redevenir ; il n'y a pas là une transmission. Nevers, 26 mai 1870.

S'il s'agit d'une somme d'argent, il n'y a pas plus de difficulté, si le rapport se fait en moins prenant ou par attribution, à l'héritier donataire du montant de son rapport. La donation et la propriété qui en découlent restent intactes.

La difficulté est plus sérieuse lorsqu'il s'agit d'un rapport réel, effectué par l'héritier donataire

et dont le montant se trouve attribué à ses cohéritiers. En droit civil, le partage est déclaratif. Si donc un droit de donation a été perçu sur la transmission du donateur défunt à l'héritier donataire, le partage venant décider que le bien donné appartient à tel autre cohéritier, un nouveau droit devrait être perçu, sur la transmission du donateur défunt à ce cohéritier. Il y a en droit deux mutations distinctes, passibles l'une et l'autre de l'impôt. Cette conséquence rigoureuse ne fut cependant point appliquée par le fisc. Un arrêt de Cassation, du 28 octobre 1839, admit encore ici la déduction : mais on ne peut donner à cette déduction d'autre fondement que l'équité.

Ainsi, sur de nombreux points, la loi de non distraction des charges était battue en brèche. Au moyen d'une interprétation de l'expression ambiguë : « charges », les auteurs et la jurisprudence avaient fini par introduire de nombreuses et justes exceptions à la règle. D'une façon générale, on peut dire que tout droit réel, appartenant à un tiers, était déduit, parce qu'il restait étranger à l'actif de la succession à déclarer.

Mais l'interprétation du mot « charges », dans le sens le plus large, ne pouvait conduire à d'autres déductions, qui eussent été illégales ; il fallut la loi du 25 février 1901 pour compléter

l'œuvre de la jurisprudence en affirmant nettement (et sans distinction) le principe de la déduction du passif.

Les dispositions nouvelles non seulement ne portent aucune atteinte aux règles qui, antérieurement, permettaient la distraction des sommes données et non payées, des sommes grevées d'usufruit, mais encore elles dégagent ces règles des limitations qu'elles rencontraient dans le principe de la non distraction des dettes héréditaires.

C'est surtout au sujet des reprises de la femme survivante et des indemnités dont la succession de l'époux prédécédé peut se trouver débiteur envers l'autre que se manifesterait cette conséquence de la loi de 1901. Mais ici se présente tout naturellement une question non sans importance, celle de savoir si, pour la déduction de ces éléments du passif successoral, les receveurs devront se contenter des justifications admises jusqu'à ce jour en matière de reprises, ou si, au contraire, ils seront fondés à exiger l'accomplissement de toutes les conditions de fond et de forme stipulées par la nouvelle loi.

C'est la seconde de ces solutions qui est enseignée par l'Instruction 3049 : « En cas d'insuffisance de communauté, lit-on dans ce document, l'excédent des reprises de la femme survivante pourra être retranché, pour la perception, des biens personnels du mari, si cette créance de la

veuve est *établie conformément aux prescriptions de l'art. 3.* » Or, comme l'art. 3 n'admet au bénéfice de la déduction que les dettes dont l'existence au jour de la succession est établie par des titres probants, il s'ensuivrait que, à l'appui de leur demande en déduction des reprises ou indemnités grevant la succession du conjoint décédé, les héritiers ne pourraient plus invoquer désormais les inventaires, les partages, liquidations ou actes autres purement déclaratifs, postérieurs au décès, précédemment admis en tant que justifications. Ces actes, en effet, déterminent bien l'importance du passif déductible, mais ils n'en constituent pas le *titre*, au sens juridique du mot.

Nous doutons que cette interprétation étroite réponde à la pensée des rédacteurs de l'Instruction 3049. En se référant à la règle générale inscrite dans l'art. 3 de la loi de 1901, l'Instruction a voulu dire simplement que la reprise ou l'indemnité déductible des biens personnels du défunt doit être certaine, au moins en son principe, au jour de l'ouverture de la succession. En d'autres termes, il faut que la reprise alléguée ait son origine, sa cause juridique dans un titre antérieur au décès et susceptible de faire preuve (contrat de mariage, quittance de dot, aliénation de propres, etc.). C'est là une condition indispensable qui ne saurait être éludée ; mais il ne faut pas aller au delà et exiger, chose impossible, que le

quantum des reprises ou indemnités déductibles soit fixé par un titre contemporain de l'ouverture de la succession. Cette condition de liquidité de la dette, qui implique un compte de reprises et de récompenses, des compensations réciproques de créances et de dettes entre les époux ou entre eux et la communauté, ne peut que se réaliser postérieurement au décès du *de cujus*, et l'acte qui en constate l'accomplissement doit servir de base à la déduction du passif.

De là, nous concluons que, du moment où les reprises et indemnités dûes par la succession du défunt sont justifiées, dans leur principe, par un titre probant antérieur au décès, la déduction doit en être admise, jusqu'à concurrence de la quotité déterminée par l'inventaire, la liquidation, le partage de communauté, dressés après le décès du *de cujus*.

Cette conclusion est conforme à l'esprit libéral de la loi du 25 février 1901.



DEUXIÈME PARTIE

Passif admis à déduction en vertu de la loi du 25 février 1901.

La loi du 25 février 1901, achevant la réforme accomplie par la jurisprudence, pose le principe de la déduction des dettes.

« Art. 2. — Les droits de mutation par décès de biens, meubles ou immeubles, seront liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit.

Art. 3. — Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès seront déduites : les dettes à la charge du défunt, dont l'existence, au jour de l'ouverture de la succession, sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt... »

Par la généralité de sa formule, l'article 3 de la loi de 1901 exclut toute distinction entre les dettes civiles et les dettes commerciales : les unes et les autres sont susceptibles de déduction. Cette solu-

tion, dictée par le texte même de l'article 3, se dégage d'ailleurs avec netteté des travaux préparatoires de la loi.

« Cet article, lit-on dans le rapport de M. Monestier, pose le principe de la déduction des dettes civiles ou commerciales établies par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt. Tout le monde reconnaît qu'il n'y a pas équitablement de distinction à faire entre les dettes civiles et commerciales ; un impôt gradué ou non, qui resterait perçu sur ces dernières, aurait une assiette justement contestée. » (Rapport fait au Sénat, séance du 30 novembre 1900, p. 30.)

Il n'y a pas davantage à distinguer entre les dettes procédant d'actes sous seing privé et celles qui résultent de titres authentiques, entre le passif chirographaire et le passif hypothécaire ; en toute hypothèse, le principe de la déduction des charges héréditaires doit recevoir son application sous les conditions stipulées par la loi et sauf les exceptions qu'elle prévoit limitativement.

Pour qu'une dette puisse être admise à déduction, il faut :

1° Qu'elle existe à la charge personnelle du défunt au jour de l'ouverture de la succession ;

2° Qu'elle résulte, à la même époque, d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt ;

3° Qu'il en soit justifié dans les formes prévues par la loi ;

4° Et enfin, que la dette ne rentre pas dans les exceptions formellement établies par le législateur.

Dans les quatre chapitres qui vont suivre, nous passerons successiveent en revue chacune de ces conditions. Un dernier chapitre sera réservé à l'étude des pénalités.

CHAPITRE I^{er}

SECTION I

Dettes existant au jour de l'ouverture de la succession

On doit entendre par dette, au sens de la loi fiscale, toute somme dont le défunt était personnellement débiteur au jour de l'ouverture de la succession et pour le paiement de laquelle des poursuites pourraient être exercées en justice contre lui. Cette définition exclut deux catégories de dettes : 1^o celles qui, dépourvues de sanction civile, n'étaient pas obligatoires contre le défunt ; 2^o et celles qui n'ont pris naissance qu'après le décès et dans la personne des héritiers.

Les obligations naturelles sont celles dont le créancier ne peut poursuivre par les voies légales, l'accomplissement à son profit. N'étant pas légalement obligatoires pour le défunt, les dettes de cette nature ne sauraient être déduites de sa succession. Tels sont : les engagements contractés par une personne incapable et susceptibles d'être rescindés ou annulés, les dettes de jeu et de pari, pour lesquelles il n'y a point d'action; les créances

prescrites, dont l'article 7 de la loi du 25 février 1901, interdit expressément la déduction, l'obligation à laquelle reste soumis le failli concordataire de désintéresser complètement ses créanciers malgré la remise qu'il a obtenue par le concordat. (AUBRY et RAU, IV, § 297, p. 4 à 7.)

On ne doit pas, en second lieu, considérer comme dettes du défunt les charges héréditaires qui naissent de la transmission même de son patrimoine et se forment seulement dans la personne de l'héritier, obligé en vertu du quasi-contrat résultant de l'acceptation de la succession. Tels sont les legs, les frais funéraires, les frais de scellés, d'inventaire et de partage, les droits de mutation par décès, le deuil de la veuve et des domestiques, etc. Ces dettes n'existant pas au jour de l'ouverture de la succession, n'étaient point à la charge personnelle du défunt.

Les legs particuliers faits par le défunt, bien que constituant une simple charge de l'héritier, doivent, cependant être déduits de l'actif héréditaire, non comme dettes, mais pour des motifs tout spéciaux. Nous avons vu qu'antérieurement à la loi de 1901, il a été admis par la doctrine et par la jurisprudence que les legs particuliers représentent simplement, au point de vue fiscal une fraction de l'hérédité transmise indépendamment de la part revenant à l'héritier ou au légataire universel, et passible de l'impôt au taux convenable.

A défaut d'une disposition formelle de la loi, les frais funéraires ne sont pas déductibles (Rapp. Burdeau, *J Off*, Doc. parl., Chambre, 1894, p. 1090, col. 3). Cès frais sont la conséquence d'une obligation morale, d'un « *officium pietatis* », dont le successeur est tenu envers celui dont il va continuer la personnalité civile. C'est une dette personnelle de l'héritier et non « une charge de la succession. »

Les frais de scellés et d'inventaire, les frais d'expertise, d'administration indivisaire, de liquidation et de partage, enfin, le montant des droits de mutation eux-mêmes sont faits pour constater, réaliser et liquider la fortune transmise et ne sont point déductibles.

Quel caractère faut-il reconnaître à la pension alimentaire due au conjoint survivant, celui de dette de l'héritier ou dette de succession ?

L'article 205 C. civil, modifié par la loi du 9 mars 1891, s'exprime ainsi : « La succession de l'époux prédécédé doit des aliments à l'époux survivant. » Cette obligation est naturellement soumise aux règles de principe, c'est-à-dire qu'il faut tenir compte des besoins et des ressources de l'époux qui réclame une pension, ainsi que de l'importance des biens laissés par le défunt.

Ce ne peut être là qu'une simple charge des héritiers, naissant après le décès et sur l'hérédité même, laquelle en devient la seule débitrice. En

effet, ce droit à la pension alimentaire ne constitue pas un droit successoral (M. Delsol, au Sénat, *J. O.*, 4 mars 1891.) La déduction doit être refusée.

On pourrait objecter, il est vrai, que la pension a sa cause dans la personne même du défunt, puisque les héritiers n'ont aucune obligation personnelle vis-à-vis de l'époux survivant. Mais, le texte de l'article 3 de la loi du 25 février 1901 est trop précis pour qu'il soit permis de faire une distinction. C'est en la personne des héritiers seulement que la créance du conjoint survivant s'est formée : eux seuls en sont débiteurs. La dette ne peut donc être déduite ¹.

Droits dus sur une succession recueillie par le défunt

L'impôt de mutation par décès n'est évidemment pas déductible, mais il en serait autrement dans le cas où le défunt décéderait débiteur de l'impôt dû sur une succession qu'il a recueillie. L'administration s'est ainsi prononcée dans l'es-pèce suivante : (Instruction 3120, § 4).

Une succession comprenait notamment des valeurs recueillies par le défunt dans une autre hérédité ouverte depuis moins de six mois et non encore déclarée.

1. MAGUERO *supp.*, 1^o n^o 155. En sens contraire : GARNIER, R. P., III, 1584. — DEFRESNOIS, V. *Mutation par décès*, n^o 12118.

Les héritiers ont eu à acquitter les droits de mutation par décès pour cette double transmission, ayant d'ailleurs négligé de souscrire la déclaration de la première succession dans le délai légal, ils ont encouru la peine du demi-droit en sus.

En déclarant la succession de leur auteur, ils ont demandé à déduire de l'actif imposable le montant du droit simple et du demi-droit en sus afférents à la première mutation.

La Direction générale a décidé, le 10 novembre 1902, que la demande de déduction était justifiée, mais pour le droit simple seulement et non pour le demi droit en sus :

L'administration, porte cette solution, qui range au nombre des dettes susceptibles d'être retranchées de l'actif dérédictaire, pour la perception des droits de mutation par décès, les sommes dues par le défunt à titre de contributions publiques ou de taxes assimilées doit, à plus forte raison, admettre la déduction lorsqu'il s'agit de droits dont elle est elle-même créancière.

Mais ce raisonnement ne peut s'appliquer dans l'espèce qu'au droit simple. Quant à la pénalité de retard, elle incombe personnellement aux héritiers qui ont recueilli dans la succession de leur auteur des biens provenant de l'hérédité précédemment échue à celui ci et qui, saisis avant l'expiration du délai légal, étaient tenus de souscrire la déclaration nécessaire. Le demi-droit en sus,

qui n'a jamais été dû par le défunt, ne saurait donc être compris dans la déduction.

DETTES ENVISAGÉES QUANT A LEUR EXISTENCE
ET A LEUR LIQUIDITÉ

Le bénéfice de la déduction est réservé aux dettes ayant une *existence actuelle* au jour de l'ouverture de la succession, à celles qui, à cette époque, confèrent au créancier un droit ferme et certain.

A cet égard, il convient de passer en revue les diverses modalités dont peut être affectée l'obligation.

Les modalités modifient l'effet normal de l'obligation, les principales sont : le terme et la condition.

A. — 1° *Le terme.*

Le terme est un évènement futur et de réalisation certaine, qui suspend, soit l'exigibilité, soit l'extinction d'un droit, et qui produit son effet sans rétroactivité. (C. Planiol, *Dr. civ.*, 1, n° 306.)

Le défunt était-il donc grevé d'une dette payable dans un certain délai ou à l'arrivée d'un évènement certain ? C'est une charge qui existe, même avant l'échéance. Le droit du créancier est né, et il est certain qu'à supposer l'évènement advenu

avant le décès du débiteur et les poursuites possibles, la condamnation à payer eût été certaine. Dès lors, la dette ne fait pas de doute. Elle se transmet à l'héritier et elle sera déduite de l'actif successoral.

Il en sera certainement de même de la dette soumise au terme exclusif. Tant que ce terme n'est pas arrivé, l'obligation subsiste et le défunt chargé de l'acquitter se verrait justement condamné s'il se laissait poursuivre. La déduction s'impose pour tout l'arriéré de la dette au jour du décès et sans retour possible sur le bien-fondé de cette déduction, puisque l'échéance du terme n'aura, par définition, pour effet que de détruire l'obligation dans l'avenir sans invalider l'exécution qui a pu en être consentie dans le passé.

Ces notions sur la modalité du terme et la façon dont elle affecte l'obligation vont nous permettre d'étudier certaines dettes particulières que nous pouvons qualifier d'obligations à terme.

α) Dettes remboursables par annuités.

Les dettes remboursables par annuités ne sont, en définitive, que des dettes divisées en multiples fractions, qui ont chacune une époque d'exigibilité préfixe.

Soit un emprunt de 20.000 francs, remboursable en 20 annuités de 1.000 francs : je meurs,

mon héritier est débiteur de 20.000 francs et cette somme sera déduite du passif de la succession.

Mais la dette payable par annuités revêt le plus souvent, une forme en apparence plus complexe, bien que l'opération soit exactement la même : c'est ce qui arrive notamment pour les prêts du Crédit Foncier.

Dans ce cas, l'annuité à payer comprend à la fois une fraction du capital emprunté, plus les intérêts du restant du capital, calculés depuis le dernier versement jusqu'au jour du versement de l'annuité suivante.

Soit un emprunt de 20.000 franc amortissable en 20 ans. La première annuité comprendra l'intérêt, au taux supposé de 4 %, soit 800 francs, plus la partie du capital nécessaire pour achever l'amortissement dans le nombre d'années prévu au contrat, soit 200 francs. Le premier terme du capital versé sera donc de 200 francs, l'annuité serait de 1.000 francs.

L'année suivante, l'annuité comprendra une partie de capital un peu plus forte, et une partie représentative d'intérêts un peu moindre, et ce rapport se poursuivra jusqu'à la vingtième annuité, qui ne comprendra plus, outre l'intérêt calculé à raison du taux de 4 % pour une seule année, que du capital.

Or, des deux éléments constitutifs de l'annuité, un seul a le caractère d'une dette actuelle, exis-

tante au jour du décès : c'est la portion représentative du capital. Quant aux intérêts à échoir, bien qu'ils concourent à la formation des annuités stipulées, ils ne sauraient être considérées, dès le jour du décès, comme une charge « existante », au sens attaché à ce mot par la loi de 1901. Ces intérêts sont éliminés de l'ensemble des annuités pour le calcul du droit de mutation par décès, exigible sur la succession du créancier. (Sol., 2 juin 1887, *J. E.*, 24. 514.) Il convient également, et par identité de motifs, d'en faire abstraction lorsqu'il s'agit d'appliquer à la succession du débiteur la règle de la déduction du passif.

En conséquence, il y a lieu de déterminer, par une ventilation facile à contrôler, au moyen des tables d'amortissement du Crédit Foncier ou de la Caisse des dépôts et consignations, la fraction des annuités qui correspond au capital de la dette et qui, seule, est susceptible de déduction.

Cette solution concorde avec les déclarations faites au cours des débats législatifs, par M. Liotard-Vogt, commissaire du gouvernement ; un membre de la Chambre des députés, M. Darlan, ayant demandé, dans la séance du 16 novembre 1895, sur quelles bases s'opérerait la déduction des dettes amortissables, M. Liotard-Vogt répondit : « Le tarif des Compagnies, ceux de la Caisse des dépôts et consignations et du Crédit Foncier sont assez précis pour opérer la ventila-

tion de ce double élément de la dette (le capital et les intérêts). *J. Off.*, p. 2372, col. 3).

β) Proratas de fermages ou de loyers. — Arrérages

Les fruits civils sont réputés acquis au jour le jour par le créancier. On doit considérer qu'ils naissent de la même sorte à la charge du débiteur, encore qu'un terme unique de paiement soit fixé à chacune de ces multiples dettes quotidiennes. Il en sera ainsi notamment des loyers, des fermages, des arrérages de rente, des intérêts des obligations dont le défunt est débiteur, de toutes les dettes qui naissent ainsi jour par jour. Ces intérêts constituent un élément de l'actif imposable de la succession du créancier. Par une juste réciprocité, il y a lieu de les envisager comme une dette déductible de l'hérédité du débiteur. (Conf. rap. de M. Boudenoot, 4 juillet 1892, p. 3.)

B. — 2° *La condition.*

La condition affecte l'existence même du droit du créancier. « La condition est un événement futur et de réalisation incertaine, qui suspend, soit la naissance, soit la résolution d'un droit, et qui produit son effet rétroactivement. (Cf. Planiol, *Dr. civ.*)

Il s'agit d'une modalité beaucoup plus énergique et d'effet beaucoup plus large que le terme.

Nous constaterons qu'il en faut serrer de près la définition pour en faire l'application logique aux exigences de l'art. 3 de la loi de 1901.

Le défunt avait contracté une obligation sous condition suspensive, c'est-à-dire dont la réalisation se trouve subordonnée à un événement futur et incertain. La définition que nous avons donnée, montre que l'existence du droit du créancier est suspendue jusqu'à l'arrivée de la condition. Si l'événement ne se réalise pas, le droit n'aura jamais existé. L'obligation du défunt n'aura jamais grevé son patrimoine, qui devra être déclaré sans en tenir compte. « On a voulu ainsi exclure, disait M. Cordelet au Sénat, et on a exclu les dettes éventuelles, c'est à dire subordonnées à une condition non encore réalisée au moment du décès. »

Cette formule est beaucoup trop étroite et anti juridique, puisqu'elle impose des limites à la réalisation de la condition suspensive. En droit, peu importe que la condition se réalise avant le décès, puisque même, survenant après, par l'effet rétroactif qu'elle engendre, la condition fait renaître l'obligation au jour où le contrat d'obligation a été conclu ; par conséquent, l'obligation du débiteur existait au jour de son décès, et ses héritiers en sont tenus.

Telle est, à ce qu'il nous semble, la véritable interprétation juridique du contrat conditionnel.

L'événement de la condition nous permet d'imaginer des poursuites possibles contre le défunt à l'époque de son décès et d'escompter sa condamnation certaine, puisqu'il est patent que le droit de son créancier existait définitivement alors.

La dette devrait donc être déduite de sa succession.

Ce qui reste vrai de l'explication de M. Cordelet, c'est que l'héritier pourra ne pas être à même d'invoquer en temps utile cette déduction.

Les règles de comptabilité ne permettent point que la rentrée de l'impôt soit différée jusqu'à la réalisation de la condition, et imposent les conséquences suivantes, relativement aux dettes affectées d'une condition suspensive.

Si l'événement se réalise avant le décès, ou encore après le décès, mais avant la déclaration, la dette sera déduite. S'il se réalise dans les deux ans à compter de la déclaration de succession nous pensons qu'une restitution des droits en trop perçus pourra être ordonnée sous le titre de : « remboursement par suite d'événements postérieurs », mais au delà de ces deux années, la réalisation de l'événement n'aurait aucun effet sur la perception opérée ¹.

La condition résolutoire, au contraire, ne suspend ni l'existence ni l'exécution de l'obligation

1. *Contra*. Maguero.

qu'elle affecte. Celle-ci doit être regardée comme pure et simple, mais soumise à une résolution conditionnelle. Par suite, tant que la condition prévue ne s'est pas accomplie, la déduction d'une dette soumise à une condition de cette nature ne peut être écartée.

Si la condition résolutoire se réalise avant la déclaration de la succession et le paiement des droits, la dette est censée, par suite de l'effet rétro-actif de la condition, n'avoir jamais existé. Il faut par conséquent, l'éliminer du passif héréditaire pour la liquidation de l'impôt.

Enfin, lorsque l'événement dont dépend la résolution de la dette ne se produit qu'après la déclaration de succession, l'administration est fondée à exiger une nouvelle déclaration dans les six mois de l'événement et à réclamer le droit sur la valeur dont l'actif net imposable se trouve accru.

SECTION II

Les dettes litigieuses

Les dettes litigieuses sont celles dont l'existence même dépend du résultat d'un procès. En cette matière, la décision du Tribunal doit, dit M. Demante, « être assimilée à l'événement de la condition. Jusque-là, ces droits n'ont pas de consistance actuelle, puisque leur existence est en ques-

tion. » Les règles à suivre sont donc les mêmes que pour une dette affectée d'une condition suspensive. Si un jugement a reconnu, avant la déclaration de succession, l'existence de la dette d'abord litigieuse et incertaine, la déduction doit être admise, par suite de l'effet déclaratif de la décision judiciaire. Il en serait de même si, lors de la déclaration, le jugement se trouvait frappé d'appel ; l'appel n'efface pas ce jugement, il en suspend seulement l'exécution ; à plus forte raison, le pourvoi en Cassation, qui n'a aucun caractère suspensif, reste sans influence actuelle sur la décision dont la cassation est demandée.

En bonne logique, nous devons admettre qu'une demande en restitution serait recevable, si la reconnaissance judiciaire de la dette intervenait dans les deux ans, à compter du jour de la déclaration ¹.

Dans la séance de la Chambre du 15 novembre 1900, M. Lebreton demandait qu'on admit au passif héréditaire le montant des droits réclamés par l'Etat au défunt, et faisant, au moment du décès de ce dernier, l'objet d'un procès. Cette proposition a été repoussée à la suite des observations présentées par le commissaire du gouvernement, qui fit valoir d'abord qu'il était inadmissible que l'héritier, qui prétendait en justice ne pas être

1. *Contra* : Maguero, traité Alph.

tenu d'une dette, pût en obtenir la déduction, et qu'au surplus, il fallait, dans cette hypothèse, appliquer les règles relatives aux dettes litigieuses. (*J. Off.*, p. 2074, col. 3.)

SECTION III

Les dettes non liquides ou indéterminées

Une dette peut être certaine dans son existence, mais indéterminée dans sa quotité. Le projet de M. Burdeau et celui de M. Poincaré prohibaient la déduction des dettes de cette nature, dès l'instant que la liquidité n'était pas établie au jour du décès. Cette restriction a disparu du texte définitif de la loi. Par conséquent, la déduction doit s'appliquer à toutes les dettes dont l'*existence* au jour de l'ouverture de la succession n'est soumise à aucune éventualité. alors même que le chiffre exact n'en serait pas déterminé, soit parce qu'il fait l'objet d'une contestation, soit parce qu'il est subordonné au résultat d'un compte ou d'une liquidation. (*J. Off.*, p. 76, col. 2.)

En d'autres termes, la dette doit être, sinon liquidée en fait, du moins liquidable en droit, de telle sorte que, dès à présent, il ne soit plus possible d'en changer le montant. L'application de ces principes à quelques-unes des hypothèses les plus importantes nous permettra d'en apprécier le sens et d'en mesurer la portée.

1° *Le débiteur conjoint*

Le cas le plus simple est celui où plusieurs débiteurs se sont obligés, simultanément envers le créancier, sans stipuler aucune solidarité. C'est l'hypothèse de la dette simplement conjointe.

Par exemple : Primus prête 1.000 fr. à Secundus et à Tertius, qui se sont réunis pour les lui emprunter. Il est de principe en cette matière que la dette, pourvu d'ailleurs qu'il s'agisse d'une chose divisible, se divise en autant de portions égales ou viriles qu'il y a de débiteurs. (Aubry et Rau, IV, § 298, p. 73.) Ainsi, Primus ne peut réclamer que 500 fr. à Secundus et 500 fr. à Tertius. Si l'un ou l'autre de ces débiteurs vient à mourir, c'est cette somme de 500 fr. qui devra être déduite de sa succession.

2° *Le débiteur solidaire et la caution*

Dette solidaire. — Rappelons les principes du droit civil.

La solidarité est « une manière d'être spéciale, une modalité des obligations, qui s'oppose à leur division entre créanciers ou entre débiteurs. » (Planiol, D. C., II, n° 753.)

« Le trait caractéristique de l'obligation solidaire est que tous les débiteurs s'obligent à la même chose. Cette identité d'objet n'empêche pas l'obligation solidaire de former entre le créancier et les débiteurs solidaires plusieurs liens obligatoires distincts. *Id.*, n° 775.

La conséquence directe, c'est que « chaque débiteur étant tenu pour le tout, il en résulte que la poursuite du créancier est régulièrement intentée quand il demande à l'un d'eux la totalité de la somme ou de la prestation quelconque qui fait l'objet de l'obligation ». *Id.*, n° 780.

Mais, « si chaque débiteur est tenu du total dans ses rapports avec le créancier, cela n'empêche pas la dette commune de se répartir entre tous : l'obligation contractée solidairement se divise de plein droit entre les débiteurs, qui n'en sont tenus entre eux que chacun pour sa part et portion. Sur quelle base se fait cette division ? Elle a lieu, en principe par parts égales ; c'est le mode de répartition qui doit être adopté toutes les fois qu'il n'y a aucune raison pour en choisir un autre. *Id.*, 802.

Mais la volonté des parties peut spécifier toute autre proportion dans la participation à l'acquit de la dette. Il se peut même, que sur deux débiteurs l'un ne doive rien supporter de la dette, qui doit être entièrement acquittée par l'autre. L'article 1216 du Code civil a prévu cette situation et

dit qu'en pareil cas, la dette doit être entièrement supportée par celui que l'affaire concernait, et que les autres sont traités, par rapport à lui, comme ses cautions. *Id.*, 803.

Et ceci nous permettra d'embrasser, dans les mêmes conditions, le codébiteur solidaire et la caution solidaire, qui ne serait qu'un débiteur non intéressé dans la dette et ayant recours pour le tout. *Id.*, 2352.

En conséquence, puisque la dette se divise entre les débiteurs, et que chacun d'eux n'en doit supporter définitivement qu'une part, celui qui a payé au delà de sa part a un recours à exercer contre les autres pour tout l'excédent ». *Id.*, 804.

Pour résumer ces explications, la dette solidaire peut être examinée d'un double point de vue : 1° Point de vue de l'obligation à la dette : rapports des débiteurs avec le créancier, le débiteur est tenu à l'intégralité de la dette ; 2° point de vue de la contribution à la dette : rapports des débiteurs entre eux : le débiteur n'est tenu que pour sa part, qui sera, en principe, une part virile.

Supposons un emprunt de 1.000 fr., contracté solidairement par Primus et Secundus, au profit de Tertius. Primus décède ; que faut-il déduire de l'actif de sa succession ? Ce sera 1.000 ou 500, suivant le point de vue auquel on se placera.

Les rédacteurs de la loi de 1901 et les commentateurs sont d'accord pour envisager exclusivement la seule contribution à la dette.

« Le passif doit être à la charge du défunt, c'est-à-dire fixé sur lui d'une manière définitive, au point de vue de la contribution. La dette à laquelle le défunt est simplement obligé, sauf son recours contre un tiers, ne diminue pas, en réalité, l'actif héréditaire. Si, par exemple, la dette est solidaire, elle ne doit être déduite que dans la mesure où elle restera définitivement à la charge du défunt ; si le défunt n'était engagé que comme caution ou tiers détenteur, la dette n'est pas sujette à déduction. » Wahl, *Traité du droit fiscal*, II, n° 121.)

Au reste, M. le Directeur général de l'enregistrement avait, par avance, indiqué cette solution devant la Commission du Sénat, et M. le rapporteur Cordelet fit état de ses explications données en ces termes :

« On ne déduira que la part virile, puisque jusqu'à preuve contraire, cette part doit être réputée celle du défunt dans la dette. « D'ailleurs, si l'on admettait la déduction d'une part plus forte, l'héritier de chacun des débiteurs pouvant s'autoriser de cette circonstance, on arriverait ainsi à déduire de l'ensemble des successions des débiteurs une somme supérieure au montant de la dette.

Il y aura généralement un titre fixant la quote-part de chacun. »

L'administration adopta cette manière de voir.

L'Instruction du 16 juillet 1901, n° 3058, porte :
« En cas de dette contractée solidairement par plusieurs personnes, et si, bien entendu, le titre ne fixe pas la quote-part incombant à chacune d'elles, on déduira seulement la part virile du défunt, puisque cette part est réputée, jusqu'à preuve contraire, celle pour laquelle il doit contribuer au paiement.. »

Dans une solution du 13 août 1902, Instruction 3099, § 7, l'administration a fait application de ces principes à la caution solidaire.

« En principe, porte cette solution, lorsqu'il existe à la charge d'une succession des dettes contractées par le défunt, solidairement avec d'autres débiteurs, on doit déduire de l'actif héréditaire, pour la liquidation de l'impôt de mutation par décès, non pas la totalité des créances, mais exclusivement la part à laquelle le débiteur décédé devait contribuer (Instruction n° 3058, p. 6, 5^e al.), et qu'en fin de compte, il était tenu de supporter personnellement et sans recours.

Or, s'il est vrai que la caution solidaire soit obligée, vis-à-vis des créanciers, dans les mêmes limites et soit exposée aux poursuites dans les mêmes conditions que les débiteurs principaux ; il n'en reste pas moins certain que sa part contri-

butive dans la dette est nulle, puisque dans le cas où elle serait contrainte au paiement, elle aurait un recours contre les débiteurs principaux pour la totalité des sommes déboursées.

En conséquence, « ne doivent pas être déduites de l'actif héréditaire, pour la perception des droits de mutation par décès, les dettes au paiement desquelles le défunt s'était engagé en qualité seulement de caution solidaire ».

Il paraît donc constant que l'on doit déduire seulement la part contributive du défunt à la dette, part qui sera connue par le contrat, ou sinon, réputée une simple part virile. Dans l'exemple proposé, on déduira seulement de l'actif successoral de Primus une somme de 500 fr.

Des objections ont été faites à cette interprétation de la clause de solidarité, et on a proposé d'adopter sur ce point la solution de l'administration belge. En Belgique, l'administration admet la dette solidaire au passif de la succession, mais seulement pour la part du défunt, attendu qu'il y a lieu de tenir compte du recours contre les autres codébiteurs pour la part qui leur incombe. Toutefois, au cas d'insolvabilité de ces derniers, les héritiers ont la faculté de déduire de l'actif tout ce qu'ils peuvent avoir payé ou à payer au créancier, sans espoir de recouvrement contre les codébiteurs, et la solvabilité de ces derniers s'apprécie d'ailleurs, au jour du décès et non à une époque ultérieure.

On ne doit pas considérer les changements survenus depuis cette époque dans leur situation.

Cette doctrine ne paraît pas exacte ¹.

Tout d'abord, si le défunt peut, en un sens, être considéré comme seul et unique débiteur, ce n'est qu'à l'égard du créancier au point de vue du droit de poursuite. Dans l'espèce, le créancier est hors de cause : il s'agit de savoir de quelle somme la dette du défunt diminue son patrimoine. Or, si l'on suppose une dette solidaire de 1.000 francs et deux débiteurs, chacun d'eux ne doit supporter dans la dette que 500 francs et le patrimoine du défunt n'est réellement diminué que de 500 francs. Sans doute, il se peut que l'un des codébiteurs devienne insolvable et que le recours exercé contre lui devienne inefficace, la dette du défunt augmente, mais cette éventualité ne doit être envisagée qu'au moment où elle se réalise et ne peut être un motif suffisant pour comprendre dans le passif, lors de l'ouverture de la succession, ce qu'à ce moment le défunt ne devait point. (Laurent XII, n° 97 ; *Pand. franç.*, v° *Don. et Test.*, n° 2585). D'un autre côté, le recours que le débiteur solidaire est fondé à exercer contre ses codébiteurs n'existe pas dès la formation du contrat. Préalablement, un des codébiteurs devra être élu pour le

¹ 1. Déc. Belge. 11 février 1856. *Journ. de l'Enregistr. belge*, n° 7365. — BASTINÉ, *Manuel du droit fiscal belge*, 2^e édit., II, n° 149 et 151.

créancier et avoir payé. C'est le paiement fait par l'un des codébiteurs, dans l'intérêt de ceux qui étaient débiteurs comme lui et auxquels il a procuré leur libération, qui est la vraie et unique cause du recours. (Demolombe, III, n^o 421 et 422.)

En réalité, la dette du débiteur solidaire qui n'a pas payé se décompose en deux parties ayant chacune son caractère propre. Pour la part de ce débiteur, la dette est actuelle. Elle est, au contraire, éventuelle, jusqu'à concurrence de la part de ses co-débiteurs, puisqu'elle est soumise à la condition que le créancier s'adressera exclusivement à lui, au lieu de mettre en cause ses co-débiteurs, et recevra de lui seul le paiement de toute la dette; mais, à cette dette éventuelle correspond une créance éventuelle, celle du recours. C'est le fait du paiement total qui réalise la condition et donne à la fois l'existence à la dette du défunt pour la somme qui excède sa part et à sa créance de recours contre ses codébiteurs.

Si l'on envisage chacun des éléments de la dette solidaire, au point de vue de la déduction du passif la solution suivante s'impose: la partie certaine et actuelle de la dette, c'est-à-dire la part du défunt, doit toujours être déduite de l'actif, lorsque la dette existe encore au décès. Quant à la partie éventuelle, c'est-à-dire à la part des codébiteurs du défunt, on doit lui appliquer les règles des dettes conditionnelles.

Si les héritiers du *de cuius* n'ont pas payé cette part avant la déclaration de succession, il faut en faire complètement abstraction pour la liquidation de l'impôt, alors même que les codébiteurs seraient insolvable ; on ne saurait, en effet, admettre les héritiers à renoncer, pour cause d'insolvabilité des débiteurs, à la créance de recours, qui n'a pas encore pris naissance. Si, au contraire, les héritiers ont, avant la déclaration, acquitté la dette au delà de la part du défunt, ils sont en droit de déduire de l'actif la totalité de la somme payée, qui, par l'effet rétroactif de la condition accomplie, est devenue une dette du défunt. Mais, en même temps, ils ont acquis contre les codébiteurs du *de cuius* une créance qui, par le même effet rétroactif, fait partie de l'actif de la succession et doit être déclarée parmi les valeurs imposables. Dans le cas où, parmi les codébiteurs tenus de cette créance de recours, il se trouverait des insolvable, les héritiers du défunt doivent être admis à y renoncer sous les justifications ordinaires, bien que cette créance ne se soit formée qu'après le décès ; ce n'est pas dans la personne des héritiers qu'elle a pris naissance, mais rétroactivement dans la personne du défunt. (*Contra*, Naquet, R. E., 2703.)

Les règles de déduction — imposées par l'administration en cette matière — sont donc bien justifiées. Au reste, pour convaincre ceux qui les

critiquent, non plus par le raisonnement, mais par le simple bon sens, il nous paraît suffisant de leur faire cette question : En cas de créance solidaire, si un des créanciers vient à décéder, sa succession comprendra-t-elle activement la totalité de la créance ou simplement la part pour laquelle il est fondé ? Ce sera évidemment cette dernière. Dès lors, la logique et la bonne foi conduisent à une solution identique, mais inverse, en cas de déduction de dette solidaire.

Des règles pareilles devraient être suivies pour la déduction des dettes indivisibles dont l'hérédité serait tenue avec d'autres débiteurs.

La caution simple. — La caution simple est moins étroitement obligée au paiement de la dette que le codébiteur solidaire, parce qu'elle peut opposer au créancier l'exception de discussion. C. c., 2022. Le bénéfice de discussion consiste en ce que le créancier s'adresse d'abord au débiteur principal pour le discuter, c'est-à-dire pour saisir et vendre ses biens de façon à en tirer tout ce qu'il est possible, ce qui aura pour résultat de diminuer la somme à déboursier par la caution, et peut-être de l'exonérer entièrement.

La caution est donc débiteur, accessoirement, sous condition suspensive; condition que le débiteur principal ne paiera pas. En conséquence, l'obligation de la caution n'existant pas en prin-

cipe, au moment du décès, ne saurait être déduite à aucun titre. (Sol., 13 août 1902, Instruction 3099, §7.) Si, dans l'intervalle compris entre le décès et la déclaration de succession, l'évènement prévu (insolvabilité du débiteur principal) s'est réalisé, il y aura lieu de porter la dette au passif héréditaire et la créance de recours à l'actif. Les héritiers peuvent, d'ailleurs, lorsqu'il est justifié de l'insolvabilité du débiteur principal, renoncer à cette créance qui, par l'effet rétroactif de la condition, remonte au jour même de l'engagement souscrit par le défunt et fait partie de son patrimoine.

Il en sera de même au cas de caution réelle. La dette hypothécaire du défunt est subordonnée à une condition qui se réalisera au moment où le paiement de l'obligation principale sera effectué par lui ou par ses héritiers.

Mais l'on ne pourrait assimiler au cautionnement réel, l'hypothèse où le défunt ou ses héritiers ont payé, en qualité de tiers détenteurs, la dette grevant un immeuble de la succession ; le défunt, en effet, n'aurait contracté dans ce cas aucun engagement ; il n'est tenu qu' « *ob rem* » ; dès lors qu'aucune dette n'est née en sa personne, il n'y a pas de déduction possible.

3^e Répartition du passif de communauté

Un des époux venant à mourir, quelle sera la part du passif commun à comprendre au passif de sa succession ?

Il y a là encore solutions diverses, suivant que l'on envisage la contribution aux dettes ou l'obligation aux dettes. La contribution est un règlement du passif entre les époux et leurs représentants ; il s'agit de savoir dans quelle mesure chaque époux, dans ses rapports avec l'autre, doit supporter en définitive la dette de la communauté dissoute. En principe, chaque époux contribue pour la moitié. L'obligation aux dettes est un règlement entre chaque époux ou ses représentants, d'une part, et les créanciers de la communauté, d'autre part. La question à résoudre est celle de savoir dans quelle mesure chaque époux est tenu de répondre aux poursuites des créanciers de la communauté, aujourd'hui dissoute ; il peut se faire que ce soit pour plus de la moitié. Bien entendu, l'époux qui, par suite des règles de l'obligation aux dettes, aurait été forcé de payer plus que sa part contributoire, a de droit son recours contre l'autre pour l'excédent. (Art. 1490, al. 2.)

a) La contribution aux dettes.

La loi répartit entre les époux le passif de la communauté dissoute dans la même proportion que l'actif : « Les dettes de la communauté, dit l'art. 1482, sont pour moitié à la charge de chacun des époux ou de leurs héritiers. » Le principe de la contribution pour la moitié reçoit, en ce qui concerne la femme, une restriction grave résultant de son bénéfice d'émolument, qui lui permet de ne supporter en définitive les dettes de la communauté que dans la mesure du profit qu'elle retire (Art. 1483.). La femme contribue aux dettes de la communauté pour la moitié ou dans la mesure de son émolument.

Cette règle ne s'applique qu'aux dettes de la communauté proprement dites, c'est-à-dire à celles qui sont définitivement à la charge de la communauté ; elle demeure sans application aux dettes de communauté improprement dites, et « nous entendons par là celles qui ne sont tombées dans la communauté qu'à charge de récompense contre l'époux du chef duquel elles proviennent ». (Art. 1409, 1^{er} al.) Baud.-Lac., t. III, *Contrat de mariage*, n° 234.)

b) L'obligation aux dettes

En droit civil, deux grands principes gouvernent cette matière :

1^{er} principe. — Chaque époux est tenu, pour le total, des dettes qui sont tombées de son chef dans la communauté, et dont il est, par suite, débiteur personnel.

2^e principe. — Chaque époux n'est tenu que pour la moitié des dettes de la communauté, qui procèdent exclusivement du chef de son conjoint, et dont, par suite, il n'est pas, lui, débiteur personnel.

Cela posé, faisons successivement l'application de ces principes aux dettes procédant du chef du mari, à celles procédant du chef de la femme, enfin à celles procédant du chef des deux époux.

A. — *Dettes procédant du chef du mari*

Aux termes de l'art. 1484, « le mari est tenu, pour la totalité, des dettes de la communauté par lui contractées, sauf son recours contre la femme ou ses héritiers pour la moitié desdites dettes ». Ainsi, le mari est tenu pour le tout, non seulement de ses dettes mobilières antérieures, tombées dans la communauté, mais encore des dettes qu'il a contractées pendant le cours du

mariage, bien qu'elles soient mises à la charge de la communauté. Les créanciers peuvent poursuivre le mari pour la totalité des dettes de la communauté dissoute, qui procèdent de son chef. Peuvent-ils aussi poursuivre la femme à raison de ces mêmes dettes ? Oui, mais seulement pour la moitié (2^e principe). En effet, la femme n'est plus ici débitrice personnelle ; elle ne peut être recherchée qu'en sa qualité de commune en biens, donc seulement pour la moitié, et encore sauf son bénéfice d'émolument.

B, — *Dettes procédant du chef de la femme*

On lit dans l'art. 1486 : « La femme peut être poursuivie pour la totalité des dettes qui procèdent de son chef et étaient entrées dans la communauté, sauf son recours contre le mari ou son héritier, pour la moitié desdites dettes. » A raison de ces dettes, les créanciers peuvent agir contre la femme pour le tout ; ils peuvent également, au cours du mariage, poursuivre le mari, chef de la communauté, pour le tout, mais, lorsque la communauté est dissoute, le mari ne peut plus être tenu que comme commun en biens, donc pour la moitié : « Il (le mari) n'est tenu que pour moitié, de celles personnelles à la femme, qui étaient tombées à la charge de la communauté (art. 1485.) »

C. — *Dettes procédant du chef des deux époux*

Il s'agit des obligations contractées par le mari et par la femme, soit conjointement, soit solidairement.

Pour les obligations solidaires, les règles du droit commun s'appliquent; avant comme après la dissolution de la communauté, l'un ou l'autre époux peut être poursuivi pour le tout.

Pour les obligations conjointes, la règle de division de la dette n'est pas rigoureusement suivie. Tandis que la femme ne peut être poursuivie que pour la moitié (art. 1487), on admet en général, conformément au sentiment de Pothier, que le mari peut être poursuivi pour la totalité. « En effet, l'intention des parties, en associant la femme à l'engagement du mari, n'a pas été de diminuer l'étendue de l'obligation contractée par celui-ci, mais de la fortifier en y ajoutant la garantie résultant de l'engagement de la femme. » Baud.-Lac., t. III, *Contrat de mariage*, n° 238.

Voilà, dans leurs grandes lignes, les doubles règles de la répartition du passif de communauté entre les époux, au point de vue contribution et obligation. Nous nous demanderons maintenant si nous apprécierons la dette selon les règles de l'obligation ou celles de la contribution.

Ce sont ces dernières qui ont été, comme nous l'avons déjà vu, en étudiant les obligations solidaires, prises en considération par les commentateurs de la loi et par l'administration. D'une part, l'administration n'a point à se préoccuper des règles de l'obligation aux dettes, puisqu'elles sont spéciales au créancier poursuivant, et que l'administration n'exerce point cette qualité ; d'autre part, les conclusions qu'on en tire, très favorables aux déclarants, sont, il faut le reconnaître, anticipées, puisque, par hypothèse, l'administration se trouve en présence d'une dette non encore acquittée, et que le fait générateur du recours, le paiement, sur lequel s'édifie tout le système, ne s'est pas encore produit.

Ce qu'il faut entendre par dette, ce sera donc bien, en pareil cas, la somme pour laquelle le défunt devait contribuer au paiement, et non celle pour laquelle il pouvait être poursuivi.

Trois solutions rendues par l'administration en cette matière montrent bien que tel est le sens restreint qu'il faut donner au mot « dette » ; elles per mettent de préciser :

L'étendue des engagements pris par la femme dans l'intérêt commun :

Les effets du défaut d'inventaire sur le bénéfice d'émolument,

Et la façon de calculer le montant de l'émolument de la femme dans la communauté.

La première de ces solutions est formulée en ces termes :

« Les dettes de la communauté étant pour moitié à la charge de chacun des époux, il convient de déduire, pour la liquidation des droits de mutation par décès, dûs sur la succession d'une femme commune en biens, la moitié du passif de communauté contracté par la défunte solidai-
rement avec son mari. La déduction ne doit, du reste, être restreinte à l'émolument de la succession dans l'actif commun qu'autant qu'il a été fait inventaire.

Cette solution est ainsi motivée :

« Aux termes de l'art. 1409 du C. civil, les dettes contractées par le mari, ou par la femme autorisée de son mari, sont à la charge de la communauté, sauf la récompense dans le cas où elle a lieu. »

D'autre part, l'article 1482 dispose que les dettes de la communauté sont, pour moitié, à la charge de chacun des époux ou de leurs héritiers, sous réserve pour la femme de limiter sa part contributive au seul émolument qu'elle tire de la communauté, s'il a été fait un bon et fidèle inventaire (Art. 1483.)

D'où il suit que, quand une dette a été contractée pendant le mariage, par la femme et par le mari, dans l'intérêt exclusif de la communauté, la femme, à moins qu'il n'ait été fait inventaire, est

tenue à la moitié de cette dette, quelle que soit l'importance de sa part dans l'actif commun.

L'article 1431 n'apporte aucune dérogation à cette règle. En attribuant à l'engagement solidaire de la femme avec le mari le caractère de cautionnement, la loi ne fait qu'appliquer, au cas particulier, la disposition du droit commun, d'après laquelle le débiteur solidaire, qui a contracté pour le compte de son codébiteur, est tenu de payer la totalité de la dette du créancier, mais n'est considéré que comme une simple caution dans ses rapports avec celui des codébiteurs pour lequel il s'est obligé. (Art. 1216 C, civ. — Guillaud, *Traité du contrat de mariage*, n° 855. *Pand*, v° *Mariage*, n° 5097 et 5098. — Laurent, t. XXII, p. 108.)

En effet, pendant la communauté, la femme, étrangère à l'administration des biens communs, et ayant voulu, par l'adoption du régime de la communauté, conserver, comme propres, ceux de ses biens qui, par leur nature, ne sont pas entrés en communauté, est véritablement un tiers lorsqu'elle s'engage sur ses propres dans l'intérêt de la communauté ou du mari. (Guillaud, *loc. cit.*) Mais, à la dissolution de la communauté, si la femme l'accepte, il est bien évident qu'elle ne peut plus être considérée comme un tiers vis-à-vis de la masse et que la dette contractée par elle et par son mari, dans l'intérêt de la communauté,

devient pour moitié sa dette personnelle. La femme, en ce cas, si elle n'a pas fait inventaire, est tenue de prendre à sa charge cette moitié, sans recours contre son mari. (*Pand.*, v° *Mariage*, n° 5098.)

Par application de ces principes à l'espèce, on doit admettre que les dettes contractées par la défunte, solidairement avec son mari, incombent pour une moitié à la succession, à moins qu'il ne soit établi qu'en fait, contrairement à la présomption résultant de l'art. 1409 C. civ., ces dettes ont été contractées dans l'intérêt exclusif du mari.

L'Instruction 3099, n° 8, rapporte une solution du 16 septembre 1903, où sont exposés les effets des mêmes principes, non plus dans la succession de la femme, mais dans la succession du mari. Ce second cas est le corollaire de l'autre : le mari et la femme sont débiteurs d'un passif commun, et chacun paiera, en définitive, ce que l'autre ne paiera pas.

Voici l'espèce : Une femme commune en biens a été appelée à recueillir la succession de son mari en qualité de légataire universelle. La communauté s'étant trouvée en déficit, on s'est demandé si la veuve, qui, d'ailleurs, n'avait pas fait inventaire, était néanmoins fondée à exercer le bénéfice d'émolument résultant de l'art. 1283 du Code civil, et, par voie de conséquence, si la portion

des dettes de communauté, qui ne pouvait pas être prélevée sur l'actif insuffisant, était susceptible d'être déduite en totalité des biens propres de la succession pour la liquidation des droits de mutation par décès.

La Direction générale s'est prononcée dans le sens de la négative. Elle a décidé que la veuve devait être considérée comme ayant encouru la déchéance du bénéfice d'émolument, d'où il résultait que la succession ne pouvait elle-même être réputée tenue de supporter plus de la moitié du passif de communauté. C'est, par conséquent, à cette moitié du passif qu'a dû être limitée la déduction prévue par l'article 3 de la loi du 25 février 1901.

La solution, partant de ce principe plus haut rappelé, à savoir que, « toutes les fois qu'il s'agit d'une dette dont le défunt était tenu avec d'autres personnes, en vertu d'une convention, d'un jugement ou de la loi, la déduction ne doit, en principe, s'appliquer qu'à la part à supporter définitivement par la succession (la part contributoire), soit d'après le titre, soit, si le titre est muet à cet égard, d'après les règles établies par la loi », arrive à ce résumé doctrinal : « Le passif de communauté incombe, par parts égales, à chacun des époux, sauf facilité pour la femme, en faisant inventaire, de limiter sa part contributoire au montant de son émolument dans l'actif.

La déduction à opérer pour la liquidation des droits de mutation par décès exigibles sur la succession du mari doit être limitée à la moitié de ce passif, bien que la communauté soit en déficit, du moment qu'il n'a pas été fait d'inventaire.» D'après cette solution, nous pouvons indiquer dans quelle mesure les dettes de la communauté proprement dites (c'est-à-dire celles tombées dans la communauté, sans charge de récompense contre l'époux du chef duquel elles proviennent), sont déduites de la succession du mari.

Les dettes de communauté seront déduites de la succession du mari dans la mesure où sa femme n'en peut être tenue.

Si la femme a renoncé à la communauté, toutes les dettes deviennent déductibles de la succession du mari. Si elle accepte, il faut distinguer, En principe, elle est tenue pour moitié (art. 1482 du C. c.). Toutefois, elle peut, aux termes de l'art. 1483, n'en être tenue, soit à l'égard du mari, soit à l'égard des créanciers, que jusqu'à concurrence de son émolument, pourvu qu'il y ait bon et fidèle inventaire.

En conséquence, à défaut d'inventaire, on ne déduira de la succession que la moitié des dettes de la communauté. En pareil cas, en effet, elle ne jouit pas du bénéfice d'émolument, elle est censée contribuer pour moitié à la dette en sa qualité de commune. « Et il en serait ainsi, alors

même que la femme, légataire universelle de son mari, et tenue, en toute hypothèse, de l'intégralité des dettes de communauté, n'aurait aucun intérêt à revendiquer le bénéfice d'émolument. » Soit., 16 septembre 1902.

Si l'inventaire existe et que la communauté soit déficitaire, on imputera sur la totalité des dettes communes « et jusqu'à concurrence, ce que la femme ou ses héritiers amendent de la communauté » (art. 228, Commerce de Paris). Le surplus des dettes étant supporté par le mari, se déduira de la succession de ce dernier.

A ce sujet, deux points sont à examiner :

a) L'inventaire peut-il être suppléé ?

Dans les rapports des créanciers avec la femme, l'existence d'un inventaire ne peut être suppléé par aucun autre acte. Mais il n'en est pas de même lorsqu'il s'agit de déterminer la situation de la femme au regard de son mari ou de ses héritiers. Dans cette dernière hypothèse, l'inventaire peut être suffisamment remplacé par une liquidation ou un partage contenant les indications nécessaires sur la consistance des biens de communauté et fait sans fraude. (Dalloz, *supp.*, v° *Communauté*, n° 8921.)

L'administration, sans rigueur, pourrait exiger un inventaire établi dans les conditions pré-

vues par la loi. Cependant, elle admet, pour établir sa perception, que l'inventaire peut être suffisamment remplacé par une liquidation ou un partage contenant les indications nécessaires sur la consistance des biens de la communauté et fait sans fraude. Toutefois, elle réserve son droit de contrôle. « Ces actes, dont la valeur juridique découle uniquement de l'accord des parties, n'ont plus la même autorité. En effet, si, en principe, l'administration doit établir ses perceptions d'après les stipulations apparentes des actes, elle a cependant le droit de démontrer leur défaut de sincérité ou leur inexactitude, car, ne pouvant être envisagée comme ayant été partie ou représentée à la convention, elle a la qualité de tiers. Elle peut donc, selon les cas, soit se prévaloir des actes de liquidation et partage intervenus entre les époux ou leurs ayants droit, soit les rejeter, en démontrant, par tous les modes de preuve que la loi fiscale a mis à sa disposition, que les conventions des parties sont entachées de fraude ou de simulation. » (Sol., 16 septembre 1902, *loc. cit.*)

b) Comment se calculera l'émolument de la femme ?

« L'émolument de la femme comprend : 1° tous les biens de la communauté qui lui sont échus par le partage, même ceux qui lui ont été attri-

bués à titre de préciput, à moins que le préciput n'ait été stipulé même pour le cas de renonciation (Orléans, 8 juin 1894 (D. 96,2,3 34) ; 2° les fruits de ces biens ; 3° les sommes dont la femme était débitrice envers la communauté, et qui lui ont été précomptées sur sa part ; c'est là une valeur active de la communauté, qui fait partie du lot de la femme, et par suite, de son émolument. » Baud.-Lac., t. III, *Contrat de mariage*, n° 242.

Donc, sur la masse des biens de communauté, se prélèveront d'abord les reprises de la femme, puis celles du mari ; le boni de communauté se répartira par moitié entre le mari et la femme ; la femme ne sera tenue qu'à concurrence de cette moitié, le surplus des dettes sera acquitté par le mari, et, par suite, déduit de sa succession.

Dans une solution du 19 décembre 1902, l'administration a posé les mêmes règles, relativement à l'espèce suivante :

Dans la déclaration d'une succession recueillie pour la totalité par la veuve du défunt, en qualité de légataire universelle, la communauté a été liquidée ainsi qu'il suit :

Actif commun.	120.000 fr.	
Reprises à déduire :		
1° Reprises de la		
veuve.	27.000 fr.	
2° Reprises de la		
succession.	87.000	114.000
Reste disponible.		6.000 fr.

Passif commun.	29.000
L'actif héréditaire a été, d'autre part, formé de la manière suivante:	
1° Reprises de la succession. .	87.000 fr.
2° Moitié de l'excédent de communauté disponible.	3.000
3° Biens propres.	9.600
Soit un total de.	99.600 fr.
duquel on a déduit la moitié des dettes de la communauté. . . .	14.500
et les droits ont été liquidés sur le surplus.	85.100 fr.

La légataire universelle a contesté l'exactitude de la perception ainsi effectuée, prétendant que, bien qu'il n'ait pas été fait inventaire, la totalité des dettes de la communauté (29.000 fr.) aurait dû être déduite de la masse de la succession ; elle a formé, en conséquence, une demande en restitution.

La Direction générale a rejeté cette demande, le 19 décembre 1902 ; elle a décidé que, « lorsqu'une communauté présente un actif inférieur à l'ensemble des reprises des époux et des dettes contractées envers les tiers pour le compte de l'union conjugale, les droits respectifs du mari et de la femme consistent dans la moitié de l'excédent de l'actif brut sur le montant des reprises, et chacun d'eux participe également pour une moitié

aux dettes communes, sous réserve pour la femme d'user de la faculté de limiter sa part contributive à l'émolument qu'elle tire de la communauté, mais seulement s'il a été fait inventaire. C'est en conformité de ce mode de répartition de l'actif et du passif que doivent, le cas échéant, être liquidés les droits de mutation par décès. »

À l'aide de cette solution, nous pouvons, en thèse générale, donner les règles de déduction du passif commun.

Si l'actif de communauté est suffisant, il n'y a aucune difficulté ; le passif commun s'en retranche purement et simplement.

Si l'actif de communauté est insuffisant, on doit effectuer, en premier lieu, le prélèvement des reprises, et par là même, déterminer le chiffre de l'émolument de chacun des époux ; après quoi, chacun d'eux se trouve tenu de payer la moitié des dettes, sauf à la femme à invoquer, lorsqu'elle s'est mise en situation de le faire, le bénéfice que lui concède l'art. 1483. Ce système avait été reconnu seul conforme, aussi bien à l'esprit qu'au texte de la loi (argument de l'art. 1483), par la Cour de Besançon, arrêt du 17 janvier 1883. (S. 84, 2, 45).

4^e *Dettes résultant d'un compte. — Compte de tutelle. —
Compte courant*

Les mêmes règles s'appliquent quant à la déduction des dettes résultant de comptes non encore liquidées au décès du rendant compte.

a) Le compte de tutelle

Nous avons vu qu'antérieurement à la loi de 1901, le reliquat actif constaté au profit du mineur, qui ressort d'un compte de tutelle non encore accepté au décès du tuteur, pouvait être déduit de sa succession. Si, au contraire, le compte avait été accepté avant le décès du tuteur, par suite de la novation qui s'était produite en sa personne, aucune distraction ne pouvait être opérée.

Sous l'empire de la loi nouvelle, tandis que le second cas rentre purement et simplement dans les prévisions de l'art. 3, le premier cas soulève encore des difficultés, au point de vue du quantum à déduire.

L'arrêté de compte fixe la mesure de l'obligation du tuteur envers son pupille.

Si le tuteur décède avant que soit intervenu l'arrêté de compte, quelle sera la dette déductible de sa succession ?

La dette existe au moment du décès, mais elle n'est pas encore liquide. Dans ce cas, « la demande en déduction, dans la succession d'un tuteur, de la dette dont il était tenu envers ses pupilles comme conséquence de sa gestion, est recevable même à défaut de compte de tutelle, dès lors que les éléments de la créance des pupilles sont éta-

blis par des titres susceptibles de faire foi en justice contre le défunt, l'administration conservant d'ailleurs la faculté de démontrer, par tous les moyens dont elle dispose, l'existence des créances corrélatives du tuteur, de manière à déterminer le reliquat qui serait résulté d'un compte régulièrement rendu. »

Donc, à défaut d'arrêté de compte, tous autres titres réguliers seront suffisants pour fixer le chiffre de la dette du comptable.

b) Le compte courant

La même difficulté existe en matière de compte courant.

Pendant la durée du compte courant, il n'y a, à proprement parler, ni créances, ni dettes ; jusqu'à l'époque de sa clôture, aucun des correspondants ne peut être réputé débiteur ou créancier de l'autre. C'est là une conséquence de l'indivisibilité du compte courant et de sa force novatoire : « Toutes les créances et dettes, remplacées par des articles de crédit et de débit, perdent leur individualité pour produire, lors de la clôture du compte, au moyen d'une compensation unique opérée entre elles, un solde qui, seul, doit être exigible. » Lyon-Caen et Rouault, t. iv, n° 805.

Le décès de l'un des correspondants étant au nombre des circonstances qui entraînent la clô-

ture du compte courant, la question se pose de savoir si les héritiers de ce correspondant sont recevables à invoquer le règlement de compte consécutif à l'ouverture de la succession, pour obtenir la déduction du solde débiteur, que la balance des articles de ce compte a fait ressortir à la charge du défunt.

L'affirmative paraît, à première vue, discutable. Du moment, en effet, où, pendant toute la durée du compte courant, c'est-à-dire jusqu'au décès, qui en a déterminé la clôture, il ne pouvait être question ni de créance ni de dette, ne se trouve-t-on pas en présence d'une charge, née postérieurement à l'ouverture de la succession et dont le titre résulte, non pas du compte courant, mais bien du règlement amiable ou judiciaire de ce compte ? Et, s'il en est ainsi, la déduction du solde dégagé par ce règlement, à la charge du correspondant décédé, ne rencontre-t-elle pas obstacle dans la disposition de l'art. 3, qui limite expressément le bénéfice de la distraction aux dettes existantes au jour de l'ouverture de la succession ?

Ces raisons de décider ne sont que spécieuses. Nous estimons que le règlement du compte courant, bien que postérieur au décès, doit être accepté comme une justification suffisante pour la déduction du solde débiteur par lequel se balance le compte. La loi du 25 février 1901 exige, sans doute

que la dette dont la distraction est demandée, existe au jour du décès, mais elle ne dit pas que la dette devra en outre, être liquide, à savoir, déterminée dans son quantum. (Déclarations de M. Cordelet et du Ministre des Finances au Sénat, 22 janvier 1901.) Tout ce que la loi décide, c'est que la dette, pour être déductible, doit être certaine dans son principe au jour de l'ouverture de la succession ; si cette condition essentielle est remplie, les héritiers ont le droit de justifier, postérieurement au décès, soit dans leur déclaration de succession, soit même à une époque ultérieure, de l'acte ou du fait juridique, qui, depuis lors, a dégagé l'importance de la dette et l'a rendue liquide. Et, si cette justification ressort de titres probants, le receveur ne peut se refuser à la déduction.

Or, en matière de comptes courants, il n'est pas douteux que le solde, dont le correspondant décédé est constitué débiteur par un règlement postérieur à son décès, rentre dans la catégorie des dettes non liquides, mais certaines, en leur principe, dont les héritiers sont admis à réclamer la déduction sur le fondement de l'acte qui en a fixé la quotité depuis l'ouverture de la succession. En effet, suivant la remarque de MM. Lyon-Caen et Renault, « le compte courant qui, à un moment donné, constitue l'un des correspondants créancier, contient au moins le germe d'une créance »,

op. cit., n° 836. Tous les éléments générateurs de cette créance, à savoir : les articles de crédit et de débit dont le règlement dégagera le résultat définitif, existent lors de la clôture du compte courant, c'est-à-dire à la date même du décès, qui a entraîné cette clôture. A ce point de vue, les effets du règlement rétroagissent à la clôture même du compte ; c'est à partir de cette clôture que la prescription trentenaire commence à courir contre la créance du solde. (Lyon-Caen et Renault, *Id.*, n° 852.)

On se trouve donc bien dans le cas d'une dette certaine en son principe, au jour de l'ouverture de la succession, mais qui ne devient liquide qu'à une époque ultérieure. Elle est donc de nature à être déduite, en vue du règlement de compte amiable, ou judiciaire, qui en détermine la quotité.

Nous pouvons encore, à titre d'exemple, indiquer quelques espèces de dettes indéterminées, auxquelles s'appliqueront les règles de déduction spéciales.

c). Dommages-intérêts par état. — Fixation postérieure au décès de la partie condamnée

Lorsque le défunt a été condamné à des dommages-intérêts à régler par état, la créance de la partie gagnante est constituée, à l'état de créance, par le jugement qui alloue les dommages-inté-

rêts ; elle n'est pas liquide, mais elle n'est pas moins constante en son principe. Par conséquent, le jugement qui intervient, après le décès de la partie condamnée, pour déterminer la quotité des dommages, jusqu'alors restée en suspens, constitue, suivant la juste remarque de M. Cordelet, une justification valable pour la déduction de cet élément du passif de la succession.

Honoraires dus à un officier ministériel

La même solution paraît applicable à la déduction des droits et honoraires dus par le *de cujus* à un officier ministériel, pour des actes antérieurs à son décès, mais non réglés ni arrêtés à cette époque. La créance de ces honoraires est alors certaine dans son principe, mais elle n'est pas encore liquide ; elle ne devient telle que du jour où la somme due a été fixée au moyen d'une taxe. C'est ce qu'explique très bien M. Larombière : « Lorsqu'il s'agit de dépens de justice, dit-il, on sait bien qu'ils ont été exposés, mais on n'en connaît le montant que par la taxe ; tels sont aussi les honoraires des notaires ; ils ne viennent en compensation qu'après la taxe. » (Larombière, t. v, art. 1291, n° 17. — *Cont.*, Dalloz, *Jur. gén.*, *Suppl.*, v° *Obligations*, n° 1126.)

La dette de ces honoraires est donc déductible, en principe, de la succession du débiteur, et elle

doit être déduite, en fait, au vu de la taxe postérieure au décès du *de cujus*, qui en arrête le montant.

d) Faillite ou liquidation judiciaire du défunt. —
Justification postérieure au décès

Au surplus, la loi de 1901 a fait elle-même une remarquable application de la règle précédente, au sujet des dettes dépendant de la succession d'un commerçant en état de faillite ou de liquidation judiciaire. Après avoir décidé, par son article 4, que ces dettes seront déduites, sur la simple indication au receveur de « la date du jugement déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que de la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation de créances », la loi déclare, aux termes de son art. 5, que ces actes, fussent-ils postérieurs à la déclaration de succession, n'en constitueront pas moins une justification opposable à la Régie et de nature à déterminer, jusqu'à due concurrence du passif qu'ils établissent, la restitution des droits perçus en trop.

Cet article est ainsi conçu: « Les héritiers ou légataires seront admis, dans le délai de deux ans, à compter du jour de la déclaration, à réclamer, sous les justifications prescrites à l'article 4, la déduction des dettes établies par les opérations de

la faillite ou de la liquidation judiciaire, ou par le règlement définitif de la distribution, *postérieurs* à la déclaration et à obtenir le remboursement des droits qu'ils auraient payés en trop. »

Ici encore, on rencontre une situation sensiblement analogue à celles qui ont été envisagées plus haut. Le passif qui grève la succession du commerçant en état de faillite n'est déterminé, la quotité n'en est fixée que par le résultat des opérations de la faillite. Par conséquent, il importe peu, au point de vue de la déduction du passif, que cette détermination des dettes héréditaires procède d'un acte postérieur au décès du failli, ou même à la déclaration de sa succession. En tout état de cause, la liquidation du passif de la faillite rétroagit au jour de l'ouverture de la succession, et l'acte d'où elle résulte justifie, dès lors, la déduction de ce passif. C'est ce que M. Measureur expliquait très nettement dans son rapport, au nom de la commission du budget de 1901 : « Si le commerçant, lit-on dans ce rapport, est décédé en état de faillite ou de liquidation judiciaire, on peut, sans aucun danger pour le Trésor, accepter à déduction toutes les dettes régulièrement admises au passif de la faillite ou de la liquidation et pour lesquelles le procès-verbal de vérification constitue un titre. Les héritiers seront même autorisés à obtenir, dans les deux années à compter de la déclaration, c'est-à-dire

dans le délai fixé par le droit commun pour le remboursement des droits indûment perçus, la restitution de droits qu'ils auraient payés en trop dans le cas où la mise en faillite ou en liquidation judiciaire n'aurait été prononcée que postérieurement au décès. »

Règlement d'une distribution par contribution

Les dettes qui font l'objet d'une distribution par contribution sont déductibles dans la même mesure et aux mêmes conditions que le passif établi par les opérations de la faillite : le règlement définitif de la distribution, même postérieur à la déclaration de succession, est opposable au Trésor et justifie, jusqu'à due concurrence, le retranchement du passif.

C'est la solution que consacre explicitement l'art. 5 de la loi de 1901.

Mais ce texte, dont l'adoption fut déterminée par un amendement de M. Cordelet, ne vise, d'après les déclarations expresses de son auteur, que les contributions judiciaires, à l'exclusion des règlements amiables, la sincérité de ces derniers pouvant être très douteuse. « Je demande, disait-il, dans la séance du Sénat du 24 janvier 1901, que les dettes établies par une contribution judiciaire, c'est-à-dire par une distribution ouverte au greffe du Tribunal et sous la surveillance d'un

juge, soient également déduites. Il y a là, on le reconnaît, les mêmes garanties que celles que l'on rencontre dans la procédure de faillite ou de liquidation judiciaire. » *J. Off.*, p. 85, col. 3.

En résumé, la première exigence imposée par la loi pour qu'une dette soit déduite, à savoir que la dette existe à la charge personnelle du défunt au jour de l'ouverture de la succession, s'entend d'une manière équitable : les dettes affectées de modalités, lesquelles influent sur l'effet normal de l'obligation, sont déduites en tenant compte de ces modalités. Les dettes litigieuses ne sont point déduites, parce qu'elles ne sont pas nées avant le décès. Enfin, les dettes indéterminées, mais certaines au moment du décès, sont déduites pour un quantum fixé par la règle du droit civil ou des conventions.

CHAPITRE II

NÉCESSITÉ D'UN TITRE PROBANT

Pour qu'une dette soit admise à déduction, il ne suffit pas qu'elle existe au jour du décès ; il est, en outre indispensable qu'elle résulte « *d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt* ». (Art. 3, L. du 25 février 1901.)

Quel est au juste, le sens de ces expressions ? Doit-on entendre le mot « titre » dans son acception restreinte, en tant qu'écrit destiné à faire preuve, d'acte rédigé pour servir d'instrument ? Doit-on, au contraire, envisager cette expression dans son sens le plus large et y comprendre, non seulement l'acte spécialement établi pour constituer la preuve littérale de l'obligation, mais encore « toutes les écritures qui constatent un fait ou un engagement dont une partie peut tirer avantage contre l'autre » (Inst., n° 2592, § 8, p. 160) et qui, dès lors, peuvent servir de fondement à une action en justice ?

C'est la seconde interprétation qui paraît le mieux répondre au texte et à l'esprit de la loi

nouvelle. La loi s'exprime dans les termes les plus généraux : elle parle des titres susceptibles de faire preuve, sans limiter, par aucune restriction, le sens de cette formule compréhensive, au point de vue de leur force probante ; elle place sur la même ligne les actes notariés, les jugements, les actes sous seings privés, les livres de commerce du défunt, les procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances, les règlements définitifs de distributions par contribution, attestant, par cette énumération purement énonciative, la portée très étendue de la disposition inscrite dans son art. 3.

La discussion et les travaux préparatoires de la loi ne laissent d'ailleurs aucun doute à cet égard. Dans la séance de la Chambre des députés, du 15 novembre 1900, M. Ribot demanda au gouvernement et au rapporteur de la Commission de préciser le sens du mot « titre ». « Vous savez, disait-il, combien les administrations, et en particulier celle de l'enregistrement, sont disposées à s'en tenir à la lettre stricte. Ne va-t-on pas entendre le mot « titre » dans le sens rigoureux du droit, c'est-à-dire dans le sens d'un acte dressé pour faire preuve en justice, soit authentique, soit sous seing privé ? Il est clair que si cette interprétation, un peu judaïque, mais très facile à soutenir, devait être admise, vous excluriez une grande partie du passif commercial, qui ne peut

se prouver que par correspondance. Les négociants, en général, n'appellent pas un notaire pour dresser des actes susceptibles de faire preuve en justice ; ils ne dressent même pas d'acte sous seing privé. Le Code de commerce assimile la correspondance entre commerçants à un acte sous seing privé pour faire preuve en justice, et il n'y a pas, en effet, de preuve qui vaille plus qu'une correspondance régulière. J'ai interrogé le gouvernement et la commission à cet égard, et leur pensée commune est que la correspondance commerciale pouvant faire preuve en justice, constituera un titre suffisant. Le mot « titre » n'est donc pas pris ici dans le sens, en quelque sorte sacramentel et dans le sens purement juridique, il est pris dans un sens plus large ; si le gouvernement et la commission veulent bien le déclarer, nous en prendrons acte. » (*J. Off.* du 16 nov. 1900. Débats, p. 2075, col. 1 et 2.)

A cette question de M. Ribot, le Ministre des Finances répondit par la déclaration suivante : « L'interprétation que nous attachons au terme « titre susceptible de faire preuve en justice » est bien celle qui a été indiquée par M. Ribot. » Et comme un membre de la Chambre, M. Paul Beauregard, insistait, pour avoir sur ce point, l'avis de la Commission, le rapporteur vint à son tour corroborer en ces termes les appréciations de M. Ribot : « Je n'ai rien à ajouter aux explications

de M. Ribot, parce qu'elles ont été très complètes et très nettes à mon sens. M. Ribot a dit ce que signifiait le mot « titre » : c'est toute pièce qui pourra, vis-à-vis du juge, faire preuve de la créance invoquée. Ces pièces, l'administration les appréciera d'abord. Si elle les écarte, et c'est son droit de le faire, les tribunaux décideront. Ces pièces, c'est à un homme de droit que je m'adresse, sont celles qui peuvent nettement et clairement établir la réalité d'un fait. Je crois qu'il serait inutile et superflu de les énumérer. » *J. Off.*, p. 2075, col. 3.

Le rapport fait par M. Monestier, au nom de la Commission des finances du Sénat n'est pas moins affirmatif : « Le mot titre, lit-on dans ce document, est employé ici dans la large acception de la pièce écrite, il vise notamment : les actes authentiques, jugements, actes sous seing privé, livres de commerce, billets à ordre, lettres de change, reçus de sommes, procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances.... susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt » (p. 30).

De ces témoignages aussi précis que concordants, une conclusion se dégage : c'est que l'appréciation du point de savoir si un écrit, représenté à l'appui d'une demande en déduction de charges héréditaires, constitue un titre au sens de la loi du 25 février 1901, ne saurait être rame-

née à un principe de droit. La question ne peut être résolue qu'en fait, suivant les circonstances variables de chaque espèce, et dans cet ordre d'idées, les agents disposent du pouvoir d'interprétation le plus large, sauf dans le cas où ils se trouvent en présence d'une dette fondée sur un titre authentique et non échue au décès (art. 5). Dans l'exercice de ce droit d'interprétation, ils doivent, selon nous, ne pas perdre de vue le vœu exprimé, à la tribune de la Chambre, le 15 novembre 1900, par le rapporteur de la Commission : « Nous lui demandons (à l'administration), disait ce rapporteur, en réponse à une question de M. Ribot, surtout lorsqu'il s'agit de petites successions d'ordre commercial, d'apporter le plus large esprit, la plus grande tolérance dans l'application de la loi, qu'il ne faut pas comprendre dans le sens le plus étroit et le plus sévère. » *J. Off.*, p. 2075, col. 3.

Il faut reconnaître que ces intentions libérales du législateur sont, dans la pratique, souvent méconnues. Dans le rôle de juge que joue le receveur d'enregistrement vis-à-vis des justifications que vient proposer le déclarant, l'agent du fisc, par peur des responsabilités qu'il encourt, est enclin à se montrer sévère et exigeant ; l'intérêt privé du fonctionnaire prédominant celui du contribuable, il est porté à rejeter la déduction de dettes reconnues déductibles selon le vœu du législateur.

Cette tendance à restreindre la portée de la loi se remarquera dans l'étude des titres probants qui va suivre.

Par « titre », on doit entendre toute pièce écrite établissant par elle-même l'existence de la dette ». Instruction 3058.

Commentons cette disposition, tant en droit civil qu'en droit commercial, mais toujours par rapport à l'administration et au sujet de la déduction des dettes.

SECTION I

Titres du droit civil

ACTES AUTHENTIQUES

L'acte authentique est celui qui est reçu par un officier public, dans les lieux et dans les cas où la loi lui permet d'instrumenter et avec les formalités requises (art. 1317 C. civ.). La force probante qui s'y attache est très grande, puisque l'acte authentique fait foi jusqu'à inscription de faux, des faits que l'officier public affirme comme ayant été accomplis par lui-même ou comme s'étant passés en sa présence. (Cass., 18 fév., 1889 (S. 89, 1, 101.) Mais il ne fait foi que jusqu'à preuve contraire, « de la sincérité ou de la vérité intrinsèque des déclarations que l'officier public y a consignées,

comme ayant été faites en sa présence par les parties ». (Aubry et Rau, VIII, § 75, p. 211.)

L'administration, en ce qui concerne l'énergie probante des actes authentiques, ne tient point compte de cette dernière réserve ; elle accepte pleinement pour vraies toutes les énonciations contenues à l'acte authentique. Lorsqu'une dette non échue résulte d'un acte authentique, le receveur est obligé de l'admettre en déduction. « Le seul surcroît de garantie à réclamer, le cas échéant, au moment de la déclaration, consiste dans l'attestation du créancier. » Instruction 3058, p. 16. Maguéro, 1^{re} sect., 217.

La loi considère comme authentiques :

1^o Les actes notariés ;

2^o Les actes déposés. Le dépôt chez un notaire confère aux écritures privées le caractère authentique et leur donne la même force et la même autorité qu'aux actes notariés, pourvu que la partie contre laquelle l'acte fait preuve ait concouru au dépôt et reconnu sa signature ;

3^o Les actes administratifs, dès l'instant qu'ils ont été reçus par une autorité administrative agissant dans la limite de ses attributions, et qu'ils ont été complétés par l'approbation de l'autorité supérieure, dans les cas où cette approbation est exigée ;

4^o Les actes extrajudiciaires ;

5^o Les actes judiciaires : jugements, procès-

verbaux de conciliation, de vérification et d'affirmation de créances, dans la procédure de faillite, jugements de clôture de distribution par contribution, d'ordre judiciaire ou d'ordre amiable, etc. Le mot « jugement » doit être entendu dans un sens absolument général ; c'est là « une expression générique embrassant tous les décisions qui proviennent des diverses espèces de juridictions criminelle, correctionnelle, civile, administrative ». ¹ Nous rappelons qu'il n'est pas nécessaire que la décision judiciaire, pénale ou administrative, contienne une condamnation formelle au payement de la dette. Il suffit qu'il résulte de ses dispositions la preuve certaine de l'existence de la dette au jour du décès.

Lorsqu'un acte que les parties voulaient revêtir de l'authenticité, manque de ce caractère, soit par l'incompétence territoriale ou personnelle de l'officier public, soit par l'incapacité des témoins, soit par un défaut de forme, il vaut comme acte sous signatures privées, s'il est signé des parties. (Art. 1318 C. civ.) Au point de vue de la déduction des dettes, un tel acte reste soumis à l'appréciation du receveur et ne doit pas être admis de plein droit comme titre justificatif, dans la plupart des cas. Nous croyons cependant qu'il

1. Rapp. supp. de M. Boudenoot, du 4 juillet 1892, *J. Off.*, du 14 oct. 1892, annexe n° 2239, déc. parl., Chambre, p. 1474, col., 1.

sera un titre justificatif suffisant, parce que la loi fiscale ne peut être plus sévère que la loi civile, qui reconnaît à l'acte authentique vicié le caractère d'un acte sous seing privé.

Rôles des contributions. — On peut assimiler aux actes authentiques les rôles des contributions publiques et des taxes assimilées, rendus exécutoires par l'autorité publique. « Ce sont des titres opposables au défunt. » Instruction 3058, p. 4.

2^o Actes sous seing privé

En principe, la déduction d'une dette peut être justifiée par une convention ou sur engagement souscrit par le défunt dans la forme sous seing privé. L'art. 3 de la loi du 25 février 1901 n'exige aucune condition particulière. Il n'est donc pas indispensable que l'acte sous seing privé ait acquis date certaine antérieurement au décès, ni que la signature du *de cujus* ait été reconnue ou vérifiée en justice. Mais, à la différence des actes authentiques, les actes sous signatures privées n'ont pas, pour la loi fiscale, une valeur probante qui s'impose à l'administration. Ils peuvent être discutés par le receveur, et, suivant les circonstances, rejetés par lui, comme ne formant pas un titre suffisant de dette ou comme n'offrant pas toutes les garanties de sincérité nécessaires. La Régie

recommande aux agents de perception de réclamer, en cette matière, la production de l'attestation du créancier, non seulement quand l'examen du titre permet de concevoir des doutes sur sa sincérité, mais encore toutes les fois qu'il s'agira de dettes relativement importantes, alors même qu'elles résulteraient de titres en apparence réguliers. (Instruction 3058, p. 18.)

Lorsque la dette dont la déduction est demandée, a son fondement dans un acte sous signatures privées, constatant une convention synallagmatique, comme une vente, un bail, etc., on doit se demander si le receveur est fondé à refuser la déduction par le motif que l'acte produit ne porte pas « la mention du nombre des originaux qui en ont été faits » (art. 1325 C. civ.). Pour la négative, on peut faire observer que, sans doute, la formalité de la mention est requise à peine de nullité; (Aubry et Rau, VIII, § 756, p. Planiol, T. II, n° 1.203), mais que cette nullité ne peut être invoquée par les tiers (Dalloz, *supp.*, v° *Obligations*, n° 1663), et que l'administration est un tiers pour le recouvrement.

Cette opinion ne paraît pas exacte. La mission confiée à la Régie en matière de déduction de dettes est bien différente du rôle qui lui est attribué pour la perception des droits d'enregistrement sur les actes. Si l'administration n'est pas juge de la validité des actes qui sont présentés à

la formalité de l'enregistrement, et n'a pas qualité pour en discuter la régularité, c'est parce que l'intérêt du fisc n'est pas engagé, et que la loi spéciale, n'ayant pas distingué entre les actes nuls et les actes valables, les atteint tous sans distinction. Au contraire, dans le système de la loi du 25 février 1901, il appartient au receveur d'apprécier si le titre indiqué à l'appui d'une demande en déduction est susceptible de former preuve en justice contre le défunt. Or, dans le procès supposé, un acte dont le débiteur est fondé à opposer la nullité vis-à-vis de son créancier, et qui n'est pas capable de motiver une condamnation par sa seule force et sans l'admission de la preuve testimoniale ou des présomptions, ne fait pas en justice preuve *complète* contre le débiteur. Du reste, il est déjà reconnu que la régie peut se prévaloir contre un redevable de la nullité d'un acte ou d'un contrat, que celui-ci oppose, en vue de se soustraire, en tout ou en partie, aux droits réclamés sur un autre acte ou sur une mutation¹; l'administration est admise à démontrer que l'acte invoqué ne réunit pas les conditions voulues par la loi pour justifier l'exemption ou l'atténuation d'impôt, réclamée sur l'acte ou la mutation actuellement soumise à la formalité. Si l'on consi-

1. Notamment au cas de renonciation frauduleuse par une veuve à son usufruit.

dérail comme valable un titre qui ne lie pas le débiteur, on en viendrait à déduire une dette qui ne diminue pas le patrimoine du défunt.

Les billets ou simples promesses, renfermant une obligation unilatérale, doivent, s'ils sont faits sous signature privée, être écrits en entier de la main de celui qui les souscrit, ou tout au moins être revêtus de sa signature, précédée de la mention « bon pour » ou « approuvé pour » (art. 1326) C. civ. Un acte qui ne satisferait pas à ces prescriptions ne formerait pas preuve complète de l'engagement qu'il renferme, mais constituerait un simple commencement de preuve par écrit rendant admissibles la preuve testimoniale et les présomptions (Aubry et Rau, § 756, p. 224). Par les mêmes considérations développées à propos de l'acte synallagmatique imparfait, nous sommes conduits à décider que cet acte ne serait pas un titre au sens de la loi fiscale, et qu'en conséquence, ne serait pas déduite la dette dont il paraît révéler l'existence, mais sans la justifier.

Telle est la règle suivie par la jurisprudence belge, qui autorise l'administration à repousser, pour la déduction des dettes, les actes sous seing privé, émanés du défunt, qui ne sont pas faits conformément à l'art. 1326 C. civ.,¹ bien que ces actes soient,

1. Verviers, 21 février 1849, J. C. berge, n° 4325.— Charle-roi, 8 juin 1850, *ibid.*, n° 4784.

en ce qui concerne la perception des droits d'enregistrement, considérés comme formant titre. (Bastine, 2^e édit., II, n^o 198.)

Il convient d'ailleurs de rappeler, par tempérament à ces règles, d'une part, que « les marchands, artisans, laboureurs, vignerons, gens de journée et de service », ne sont pas soumis à la formalité du « bon pour », art. 1326, et, d'autre part, que la nullité résultant de l'absence de cette formalité se couvre par une exécution partielle, mais à condition que les faits d'exécution soient de telle nature qu'ils puissent servir à déterminer la somme ou la quantité promise. Tels seraient un paiement d'intérêts correspondant à la totalité de la somme due, une quittance d'acompte acceptée par le débiteur et représentée en justice, indiquant en même temps le montant de la dette. (Aubry et Rau, VIII, § 756, p. 245.)

3^e *Lettres missives*

« La lettre missive est une des formes de l'aveu extrajudiciaire. Or, la loi ne s'est occupée de ce genre d'aveu que pour exclure ou limiter la preuve testimoniale, quand il est fait oralement. (Art 1355, C. civ.) L'emploi de l'écriture sous la forme de lettre, dispense de la preuve testimoniale. Donc, il faut admettre que la lettre missive, dont l'écriture est reconnue, fait pleine foi contre

celui qui l'a signée, de tout ce qui s'y trouve avoué à son désavantage. Seulement, le contenu de la lettre peut laisser dans l'incertitude ou passer sous silence une partie des faits ou des conventions en discussion, de façon que la lettre ne suffise pas à en prouver l'existence d'une manière complète ; elle ne servira alors que comme commencement de preuve par écrit. Mais il ne faut pas confondre ces deux points de vue : le degré de créance dû à la lettre, la quantité de renseignements qu'elle contient. La lettre peut se réduire au rôle de simple commencement de preuve, bien que faisant pleine foi des choses qui y sont annoncées par son signataire. (Planiol, D. Cuil., n° 114.)

Par application de ces principes, nous devons reconnaître qu'une dette peut être justifiée au moyen de la production d'une lettre missive du défunt, renfermant les indications suffisantes pour établir l'existence d'un engagement valable. Au reste, dans ce cas, les receveurs prudents pourront exiger, pour corroborer cette justification, l'attestation du créancier dans les formes ordinaires.

4^e Registres et papiers domestiques

On entend par « registres domestiques » une réunion de feuilles reliées ensemble avec un certain caractère de fixité, sur lesquelles une personne

inscrit successivement les actes de son administration domestique, ses recettes, ses dépenses, ses achats, ses ventes, etc. (Aubyry et Rau, VIII, § 758, p. 274.) Quant aux papiers domestiques, le sens doit en être déterminé par une relation avec l'expression de « registres domestiques » qui les précède dans l'énumération de l'art. 1331 C. civ. : ce sont les livres, cahiers, tablettes, notes, quelles qu'en soient la forme et la teneur, qui, sans constituer des registres proprement dits, s'en rapprochent néanmoins par une destination semblable : ce sont ceux, quelque nom qu'on leur donne, sur lesquels le père de famille a l'habitude d'inscrire et de relater les opérations qui concernent la gestion de ses affaires privées. (Larombière, sur l'art. 1331, n° 1.)

Les registres et papiers domestiques tenus par un non commerçant font contre lui preuve complète, même s'ils ne sont pas signés, dans deux cas : 1° lorsqu'ils énoncent formellement un paiement reçu, 2° lorsqu'ils contiennent la déclaration ou reconnaissance d'une dette, au profit d'un tiers, avec la mention expresse que l'énonciation a été faite pour suppléer au défaut de titre en faveur du créancier. (Art. 1331 C. civ.)

Donc, une dette peut être déduite sur la seule production des registres ou papiers domestiques du défunt, contenant une inscription de reconnaissance de cette dette, mais à la condition

qu'il y soit formellement exprimé que la note a été inscrite pour suppléer le défaut de titre.

Quant aux écritures sur feuilles volantes, elles ne peuvent avoir, à raison de leur défaut de fixité et de stabilité, la même autorité que les énonciations des registres domestiques. Le plus souvent, elles seront dépourvues de toute valeur probante ou ne formeront qu'un commencement de preuve par écrit.

5^o *Tailles, Jetons, Bons*

D'après l'article 1333 C. civ., les tailles corrélatives à leurs échantillons font foi entre les personnes qui sont dans l'usage de constater ainsi les fournitures qu'elles font ou reçoivent en détail. Mais ce n'est que très improprement que la loi assimile les tailles à la preuve littérale. On ne peut voir là un titre écrit, au sens de la loi fiscale.

Du reste, les tailles corrélatives aux échantillons, ne constatent que le montant de fournitures (le nombre de pains livrés, par exemple), et n'en établissent point le prix ; la difficulté subsisterait donc entière, dès lors qu'il n'existerait aucun titre émanant du défunt, qui pût permettre de déterminer le montant de la dette.

La même règle doit être appliquée aux jetons, cachets ou cartes, qu'on est dans l'usage de remettre aux fournisseurs pour constater la livrai-

son d'une prestation ou d'une marchandise quelconque. Ces jetons, cachets ou cartes sont un signe matériel et symbolique des engagements contractés, mais nullement un titre écrit. Ils ne font aucune foi ni de l'existence ni du montant de ces engagements. En cas de contestation, le demandeur serait dans la nécessité de justifier ses prétentions, conformément aux principes généraux de la preuve, et ce n'est qu'après avoir préalablement établi par l'un des moyens de preuve ordinaires la convention arrêtée entre lui et son adversaire, au sujet de l'emploi et de la valeur de ces signes ou symboles, qu'il pourrait les invoquer comme pièces justificatives du montant de sa créance. (Larombière, sur l'art. 1333, n° 9.)

6° Dettes verbales

« Par cela même qu'elle exige un titre, la loi interdit la déduction des dettes verbales », Inst. 3058. Cette interdiction s'étend à toutes les dettes de cette nature.

La Commission de 1892 avait tout d'abord admis dans son projet de loi la distraction des dettes verbales, pourvu que les conventions eussent été déclarées à l'enregistrement avant le décès.

La loi de 1901 repousse aveuglément toutes les dettes verbales, même les dettes inférieures à 150 fr. et dont la preuve en justice pourra se

faire par tous moyens : présomption, témoignage ou écrits ; même les dettes dont le titre a été volé ou détruit fortuitement entre les mains des créanciers, même celles dont il est d'usage, fût-ce entre non commerçants, de ne pas retirer une preuve littérale, même les dettes que la loi elle-même a reconnu à ce point intéressantes qu'elle les a garanties par des privilèges spéciaux.

La peur de la fraude justifie ces mesures.

L'administration a eu à faire l'application de ces principes au sujet d'une demande de déduction portant sur des loyers dus en vertu d'une location verbale régulièrement déclarée. Dans la solution qu'elle a rendue à ce sujet, le 6 mai 1903, elle s'est appuyée, pour refuser la déduction dont il s'agit, sur ce que la déclaration souscrite par le bailleur n'était pas opposable au preneur décédé et ne pouvait pas être considérée comme susceptible de former titre au profit du créancier des loyers.

« Il est certain, porte cette solution, que la déclaration, œuvre exclusive du bailleur, ne saurait enlever à la location son caractère de convention verbale. Imposée au bailleur dans un but purement fiscal, cette formalité n'a d'autre objet que de déterminer la base de la perception du droit d'enregistrement applicable à la transmission de jouissance, et elle ne revêt aucun des caractères juridiques de l'acte synallagmatique

de bail. (Cass., civ., 13 décembre 1882, Inst. 2680, § 3.) La déclaration pourrait, tout au plus, servir de commencement de preuve par écrit contre le bailleur (C. civ., 1347) ; elle ne saurait, à aucun point de vue, être opposée au preneur, qui est demeuré étranger à sa rédaction. (Jug. Bourg, 4 décembre 1879.) On conçoit, dès lors, qu'il n'est pas possible de lui attribuer la valeur d'un titre de créance. »

Si, dans cette espèce, malgré les circonstances favorables de l'affaire, les déclarants n'ont pas obtenu la déduction demandée, il est à penser que l'administration demeurera ferme sur le principe de non déduction des dettes verbales.

Lors de la discussion de la loi, on tenta, cependant, de faire une brèche à cette règle. M. le sénateur Dufoussat présenta, dans la séance du 22 janvier 1901, un amendement tendant à faire déduire « certaines dettes existant réellement, bien qu'elles n'apparaissent pas par des titres et des écrits, lorsque la justification en serait faite d'une façon suffisante. »

« Mon amendement a pour but principal, disait-il, de faire la lumière sur certaines espèces de dettes qui existent légalement, mais qui ne sont pas constatées par des écrits et dont le quantum n'est pas déterminé et ne le sera souvent que longtemps après le décès.

« Les frais et créances privilégiées sur la géné-

ralité des meubles désignés dans l'article 2101 du Code civil, me paraissent rentrer dans cette catégorie.

« Pour ces sortes de dettes, le titre est plutôt occulte qu'apparent, mais la dette n'en est pas moins réelle ; son existence est absolument certaine, quoique non constatée par écrit, à telles enseignes que les frais compris dans l'art. 2101 étant privilégiés, seront payés, même de préférence aux droits à payer sur la succession. D'après l'article 2101, ces frais privilégiés sont les suivants :

- 1° Les frais de justice ;
- 2° Les frais funéraires ;
- 3° Les frais quelconques de dernière maladie, quelle qu'en ait été la transmission ;
- 4° Les salaires des gens de service pour l'année échue et ce qui est dû pour l'année courante ;
- 5° Les fournitures des subsistances faites au débiteur et à sa famille pendant les six derniers mois par les marchands en détail (boulangers, bouchers, etc.), et pendant la dernière année, par les maîtres de pension et marchands en gros.

« Aux frais privilégiés de l'article 2101, il y aurait même lieu d'ajouter, d'après l'article 23 de la loi du 9 avril 1898, la créance de la victime de l'accident ou de ses ayants droit, relative aux frais médicaux, pharmaceutiques et funéraires, ainsi qu'aux indemnités allouées à la suite de l'incapacité temporaire de travail.

« A mon avis, et j'espère que ce sera aussi l'opinion de l'administration de l'enregistrement, ces créances privilégiées peuvent être déduites sans inconvénients.

« Souvent, ces sortes de dettes seront constatées dans des actes d'inventaires, de liquidation de compte de partage, enregistrés avant la déclaration de succession, desquels il résultera qu'une partie de l'actif correspondant a été affecté à l'acquit de ces frais, ou que l'un des héritiers a été chargé de payer ce passif avec les deniers de la succession, ou qu'il se verra rembourser des avances qu'il aura faites à cet égard. Dans ces divers cas, la Régie sera mise à même de contrôler la sincérité des déclarations, et je ne puis douter que la défalcation de ce passif sera admise.

« Car, du moment où nous admettons le principe de la déduction des dettes, nous devons l'admettre avec toutes ses conséquences, et accepter la distraction de tous les passifs, à la seule condition d'avoir la certitude de l'existence de la dette. » (Sénat, 18 janvier 1901.)

En quelques mots, le vœu de M. Dufoussat était que les dettes qu'il avait énumérées, et, en général, que les dettes qu'il n'est point d'usage de constater par écrit, soient déduites, d'abord, lorsqu'elles seront corroborées par un acte postérieur au décès, et que même, à défaut de cet élément posthume d'appréciation, elles puissent

être déduites par le receveur, en vertu de son pouvoir discrétionnaire, du moment qu'il sera convaincu de leur existence.

M. le Ministre des Finances combattit ainsi l'amendement : « L'amendement est ainsi rédigé : seront encore déduites après justification (suit l'énumération d'un certain nombre de dettes). Qu'est-ce qu'entend M. Dufoussat par ces termes : après justification ? Si ces mots signifient pour lui : après production des titres susceptibles de faire preuve en justice, ce qui est l'économie tout entière de la loi, l'amendement est inutile.

Si, au contraire, M. Dufoussat entend que les dettes visées par son amendement pourront être déduites sans qu'elles résultent de titres susceptibles de faire preuve en justice, nous ne pouvons que repousser sa proposition.

« Il faut bien, en effet, que nous soyons certains de la réalité des dettes dont on nous demande la déduction.

« Nous avons pensé que, pour établir l'existence d'une dette, il était nécessaire d'exiger la production de titres susceptibles de faire preuve en justice.

« Je me demande à quelle règle plus libérale on aurait pu s'arrêter ? Le Sénat admettra-t-il qu'on déduise des dettes dont la réalité ne serait pas absolument établie ?

«... J'enserrerai M. Dufoussat dans ce dilemme.

De deux choses l'une : ou la dette est justifiée, et alors il est inutile d'insérer dans la loi l'énumération qu'il propose, ou elle ne l'est pas, et l'on ne peut admettre la déduction... » J. Off., 23 janvier 1901, Débats, p. 78 et 79.

A la suite de ces explications, M. Dufoussat retira son amendement.

Il faut bien reconnaître que cette disposition additionnelle se serait conciliée difficilement avec l'économie générale de la loi.

Un principe domine la matière, c'est que le bénéfice de la déduction se restreint aux dettes existant au jour de l'ouverture de la succession, c'est-à-dire à celles dont le défunt était personnellement tenu et qu'il a transmises à ses héritiers. Or, ce caractère n'appartient ni aux frais funéraires, ni aux frais de justice dont il est question dans l'article 2101 du Code civil. Ces dettes privilégiées ont sans doute leur principe, leur cause originelle, dans le décès du *de cujus* et, en ce sens, il est vrai de dire qu'elles remontent au jour de l'ouverture de la succession ; mais elles ne sont pas, comme l'exprime l'art. 3 de la loi de 1901, des dettes « à la charge du défunt » ; par conséquent, elles restent en dehors des prévisions de ce texte et résistent à l'idée de la déduction.

Quant aux autres dettes privilégiées sur la généralité des meubles, telles que les frais de

dernière maladie, les salaires des domestiques, elles sont évidemment déductibles en principe ; mais, pour en justifier la distraction, il ne suffirait pas de dire que le titre du créancier est inscrit dans la loi. Ce n'est pas en ouvrant le Code, à l'article 2101, que le receveur pourra s'assurer de l'accomplissement de deux conditions stipulées par la loi de 1901, à savoir, l'existence de la dette antérieurement au décès et, d'autre part, sa constatation dans un écrit susceptible de valoir comme titre. Ceci revient à dire que pour les dettes de cette catégorie, il y a lieu de se référer à la règle générale posée par l'article 3, et en conséquence, de n'en autoriser la distraction que dans la mesure et moyennant les justifications prévues dans ce texte.

C'est dans ce dernier sens qu'ont été rendues à ce sujet quelques solutions de l'administration.

Une solution du 13 décembre 1901, dans laquelle il est soutenu que « l'acquit apposé par les créanciers, postérieurement au décès, sur quelques-unes des notes produites, ne suffit pas à en modifier la nature et à en faire de véritables titres opposables au défunt ; qu'il indique sans doute que la dette n'était pas encore remboursée au jour du décès, mais qu'il ne saurait conférer à ces écrits, par une sorte d'effet rétroactif, la force probante qu'ils n'ont jamais eue contre le

défunt et ses héritiers, »¹ pose cette règle :

« Les dettes résultant de simples notes, factures ou mémoires, non acceptées par le défunt, ne sont pas susceptibles d'être admises en déduction de l'actif successoral, pour le paiement des droits de mutation par décès, alors même que ces documents auraient été revêtus de l'acquit des créanciers, postérieurement à l'ouverture de la succession. Il en est ainsi, notamment des honoraires dus au médecin qui a donné ses soins au défunt pendant sa dernière maladie, le carnet de visites du médecin ne pouvant faire titre en justice. »

Il n'y a rien à reprendre à ce raisonnement : puisque l'amendement de M. Dufoussat n'a pas été inséré dans la loi, la Régie est en droit strict de ne l'y pas sous-entendre. Un jugement du Tribunal de la Seine, du 14 novembre 1902, s'est rangé à cette manière de voir.¹

1. Cette solution va tout à fait à l'encontre du vœu de M. Dufoussat, pour lequel la note du médecin, postérieure au décès, était la justification de la réalité de la dette.

2. Décidé, dans le même sens, que ne forment pas titre contre le défunt et, par conséquent, ne peuvent justifier une déduction à opérer sur l'actif héréditaire, des notes de médecins et de pharmaciens non acceptées par le *de cuius* ni des mémoires d'architectes pour honoraires ou d'entrepreneurs pour travaux, alors même que les héritiers auraient été condamnés par jugement, postérieurement à la déclaration de succession, au paiement de ces mémoires. Ne peuvent être davantage déduites les sommes dues pour gages, ne résultant pas de titre faisant preuve contre le défunt. Trévoux, 16 juin 1904.

En résumé, dans le débat supposé entre le contribuable et l'administration, ayant pour objet la déduction d'une dette, le receveur n'agit point comme le juge ; il n'a point son pouvoir discrétionnaire ; il n'a qu'un pouvoir restreint ; il doit accepter en déduction les dettes résultant de titres authentiques, il peut accepter celles résultant de titres sous seing privé, et il doit rejeter toutes celles résultant de commencements de preuve par écrit, de témoignages ou de présomptions. En exigeant à l'appui de la déduction, un titre susceptible de faire preuve en justice, le législateur a, en somme, réduit considérablement la portée du principe de la déduction du passif héréditaire.

SECTION II

Titres du droit commercial

Le principe de la déduction des dettes est posé de façon générale dans la loi du 25 février 1901. Cette déduction s'étendra donc aux dettes commerciales comme aux dettes civiles. « Il n'y a pas, au point de vue de l'équité, de distinction à faire entre les dettes civiles et commerciales. » (M. Meunier à la Chambre.)

Le passif commercial se trouve englobé sous la large prescription de l'art. 3. « Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par

décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt, dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. »

Nous pouvons donc dire que tous les principes généraux sur l'existence de la dette à la charge du défunt, au jour du décès, trouvent leur application lorsque vient à décéder un commerçant. Les modes ordinaires de preuve vis-à-vis de la Régie sont admis, sous les réserves de l'interprétation à donner au mot titre qui est « toute pièce écrite établissant par elle-même l'existence de la dette ».

Comme il importe avant tout de discerner le passif commercial, nous devons résoudre deux questions préalables.

a) Le défunt était-il commerçant ?

D'après l'article 1^{er} du Code de commerce, le commerçant est celui qui fait des actes de commerce sa profession habituelle.

L'article 632, répute « actes de commerce » tout achat de denrées ou marchandises pour les revendre soit en nature, soit après les avoir travaillées et mises en œuvre, ou même pour en louer simplement l'usage. Il faut ajouter à cette première notion, les entreprises diverses de manufactures,

les transports par terre et par eau, les entreprises d'agences et bureaux d'affaires, de vente à l'encan, de spectacles publics, de commission, les opérations de courtage, de banque, de change, et toutes les opérations du commerce de mer. Enfin, en vertu de la règle « *accessorium sequitur principale* », certains actes d'un caractère purement civil en eux-mêmes revêtent le caractère commercial quand ils se rattachent à l'exercice d'un commerce.

b) S'agit-il d'un acte de commerce ?

Le premier point admis, nous nous trouvons en présence d'une présomption légale. « La loi présume que tous les actes faits par un commerçant se rapportent à son commerce, et sont, par conséquent, commerciaux. Cette présomption légale est fort naturelle ; presque tous les actes d'un commerçant sont relatifs à sa profession. » Lyon-Caen et Renzult, *Droit commercial*, p. 41.)

Et d'après l'instruction n° 3089, § 13, les dettes commerciales sont « celles contractées par un commerçant, et à l'égard desquelles, il n'est pas démontré par les intéressés que les fonds empruntés ont été affectés par le débiteur à d'autres besoins qu'à ceux de son commerce ».

Après réponse affirmative à nos deux premières questions, nous nous trouvons dans l'hypothèse

que nous devons considérer. Comment allons-nous justifier du passif commercial ? Nous nous reporterons au seul principe de l'article 3. Son adaptation aux dettes de droit commercial peut paraître, il est vrai, sévère. La loi fiscale exige, en effet, les mêmes justifications pour la déduction du passif civil que pour le passif commercial, alors que, en matière de commerce, la liberté des preuves est beaucoup plus grande qu'en matière civile, où le législateur a organisé, en quelque sorte, un système de preuves légales. Les livres de commerce et la correspondance commerciale constituent des titres tout spéciaux, et les présomptions de fait ne sont exclues que pour les rares contrats commerciaux qui doivent être constatés par écrit.

Le législateur de 1901 n'a point tenu compte de cette exceptionnelle facilité donnée au plaideur commerçant d'établir sa preuve devant les tribunaux, en accordant à ce dernier, par exemple, des moyens refusés au plaideur du droit civil, de prouver l'existence de sa dette ; il met sur le même pied d'égalité, l'héritier d'un commerçant et celui d'un non commerçant et les oblige l'un et l'autre aux mêmes formalités en vue d'obtenir la déduction du passif héréditaire. Pourquoi, sur le terrain fiscal, traiter également deux situations juridiques inégales ? N'est-ce pas un illogisme ? Non. C'est que le législateur de 1901, qui intro-

duisait le principe nouveau de la déduction du passif héréditaire, craignait l'esprit de fraude, « toujours prêt à profiter des moindres fissures de la loi ». Si les facilités de déduire les dettes commerciales avaient été grandes, il était à prévoir que sous la fausse rubrique de commerciales, on eût essayé de déduire de nombreuses dettes civiles. La loi aurait été aisément tournée, et de graves injustices en auraient découlé. Préventivement, on empêcha la fraude.

1^o *Actes authentiques*

Les actes authentiques volontaires sont rarement employés pour constater des dettes commerciales. On n'y recourt, le plus souvent, que pour constituer hypothèque ou lorsqu'une partie ne sait pas ou ne peut pas signer. La force probante de ces actes est la même qu'en matière civile. Pour la loi fiscale, ils font pleine foi de la dette qu'ils constatent, sauf à l'administration à en prouver la simulation dans les cinq ans.

Les jugements, procès-verbaux d'affirmation et de vérification de créances et autres actes judiciaires sont aussi des actes authentiques susceptibles par eux-mêmes de faire preuve complète des dettes commerciales.

2. *Actes sous seing privé.*

La plupart des titres commerciaux rentrent dans cette catégorie.

« Les dettes commerciales, disait M. Mesureur, sont, dans la généralité des cas, représentées soit par des traites tirées sur le défunt, soit par des billets à ordre souscrits par lui. »

BILLETS A ORDRE

Le billet à ordre n'est autre chose que la reconnaissance sous seing privé, d'une dette avec promesse de l'acquitter, non à une personne déterminée, mais au bénéficiaire ou à son ordre, c'est-à-dire à la personne qui, lors de l'échéance, en sera porteur en vertu d'un endossement. (LYON-CAEN et RENAULT, *Précis*, n° 709). Les héritiers d'un commerçant sont donc en droit de demander la déduction d'une dette fondée sur un billet à ordre souscrit par le défunt et non échu depuis plus de trois mois avant le jour du décès. « La création de billets à ordre qu'un commerçant garderait par devers lui pour augmenter fictivement son passif et diminuer ainsi les droits à payer par les héritiers, n'est pas plus à craindre que la création dans le même but par un non commerçant, de reconnaissances de dettes supposées. » (Rapp. de Mesu-

reur, *J. Off.*, Doc. parl., Chambre, 1900, p. 1743, col. 1.)

LETTRES DE CHANGE

La lettre de change n'est pas, comme le billet à ordre, créée par le débiteur ; elle émane du créancier, du tireur seul. « Le tiré est étranger à la création de la lettre de change ; il n'y devient partie et n'est obligé envers le porteur que par son acceptation, c'est-à-dire par l'engagement qu'il prend d'acquitter la traite à l'échéance ». Mais, par l'acceptation, le tiré « devient débiteur, et même débiteur principal de la lettre de change » et « l'acceptation est irrévocable en ce sens que le tiré ne peut pas se dégager par sa seule volonté » (LYON-CAEN et RENAULT, *Précis*, n^o 619 et 623). L'acceptation doit nécessairement être donnée par écrit (art. 122 C. comm.). Mais le tiré n'est définitivement lié que quand il s'est dessaisi du titre portant son acceptation, et non au moment où il appose sa signature, tant qu'il a le titre entre ses mains. (*ibid.* n^o 624).

Il résulte de ces explications que les lettres de change tirées sur le défunt peuvent être admises comme titres justificatifs au passif commercial, à la condition expresse qu'elles aient été régulièrement acceptées par lui.

A l'effet de s'assurer de la réalité des dettes résultant de lettres de change, l'administration a

transmis à ses agents les instructions suivantes :
« Si les parties représentent des effets souscrits et acceptés par le défunt pour des échéances postérieures au décès et endossés par des tiers antérieurement à l'ouverture de la succession, cet ensemble de circonstances constituera une présomption assez sérieuse pour faire admettre la déduction sans autre justification, à la condition qu'aucun indice ne donne à supposer qu'il s'agit d'effets de complaisance. Mais, si les effets souscrits et acceptés par le défunt et produits par ses héritiers ou légataires, n'ont pas été endossés antérieurement au décès, il sera prudent, en général, de réclamer, soit la communication des livres de commerce du défunt, soit l'attestation du créancier, soit même, au besoin, ces deux justifications. » (Instruction 3058, p. 16.)

La copie du protêt dressé pour défaut de paiement d'un effet de commerce servirait également à justifier la demande en déduction des héritiers. « Les dettes commerciales, dit M. Mesureur, sont, dans la généralité des cas, représentées soit par des traites tirées sur le défunt, soit par des billets à ordre souscrits par lui. Il est tout à fait exceptionnel que les effets de commerce ne soient pas payables à trois mois de date au plus. Les héritiers ayant six mois pour déclarer la succession, ces traites ou ces billets auront été présentés à l'encaissement au moment de la déclaration. Si ces hé-

ritiers ont payé ces effets, ils auront été laissés entre leurs mains, et ils pourront, par conséquent, les représenter au receveur à l'appui de leur demande en déduction. S'ils ne les ont pas payés, un protêt aura été dressé, et ils pourront produire la copie de ce protêt. C'est également la copie du protêt qu'ils auraient à produire pour les effets impayés par le défunt. » (*J. Off.*, Doc. parl., Chambre, 1900, p. 1743, col. 1.)

AVAL

C'est le cautionnement donné par un tiers au paiement d'un effet de commerce. Le donneur d'aval, caution solidaire, venant à décéder, l'obligation ne pourra être déduite que si le donneur d'aval a été condamné à payer à la place du débiteur principal.

REÇUS DE SOMMES

« Les dettes commerciales résultant de reçus de sommes délivrés par le commerçant, un banquier, par exemple, à ses clients, constituent des dettes susceptibles d'être déduites de l'actif successoral. (Rapport de M. Mesureur). »

3. *Les registres de commerce et la correspondance commerciale*

Les registres de commerce et la correspondance commerciale doivent être considérés comme titres

susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt.

La loi, en accordant aux commerçants certaines libertés dans la conclusion et la preuve de multiples conventions qui sont le commerce, les a grevés de certaines obligations tendant à assurer la régularité de ces conventions et à servir de contrôle, le cas échéant, à cette *bona fides* qui est l'âme du commerce.

Elle oblige donc le commerçant à tenir certains registres, où seront relatées toutes ses opérations commerciales.

Trois livres seulement sont obligatoires, aux termes des articles 8 et 9 du code de commerce. Ce sont : 1^o le livre journal, qui présente jour par jour les dettes actives et passives du commerçant, les opérations de son commerce, ses négociations, acceptations ou endossements d'effets, et généralement tout ce qu'il reçoit et tout ce qu'il fait faire à quelque titre que ce soit, même pour des faits étrangers à son commerce, tout ce qui peut influencer d'une manière quelconque sur l'état de sa fortune ou de son crédit : la dot qu'il reçoit de sa femme, celle qu'il constitue à sa fille, la donation ou la succession qu'il recueille. Le livre journal énonce en outre, mois par mois, les sommes employées à la dépense de la maison. C'est le livre essentiel du commerçant « le procès-verbal quotidien et détaillé de tous les actes de sa vie qui

peuvent influencer sur sa fortune, le tableau complet de sa position et de tout ce qui se réfère à ses ressources pécuniaires.»

2° Le livre de copie de lettres, qui permet de rapprocher les lettres écrites par le commerçant avec celles qu'il a reçues et enliassées ;

3° Le livre des inventaires, sur lequel le commerçant transcrit l'inventaire qu'il est tenu de faire, au mois une fois par an, et qui doit comprendre l'universalité de son actif et de son passif, sans distinction entre ce qui concerne spécialement son commerce et sa fortune personnelle : effets mobiliers, marchandises, meubles de toutes sortes, immeubles et leur valeur ; dettes de toute nature et leur montant.

Ces registres doivent, avant tout usage, être soumis aux formalités prescrites par l'article 11 du Code de commerce. Ils doivent être cotés, parafés et visés soit par un des juges du Tribunal de commerce, soit par le maire ou un adjoint. Ils doivent être tenus par ordre de date, sans blancs, lacunes ni transports en marge (art. 10). Enfin, les commerçants sont tenus de conserver ce livre pendant dix ans.

L'obligation de tenir les trois livres prescrits par les articles 8 et 9 C. Comm. est absolument générale et s'applique à tous les commerçants ; en outre, certains commerçants sont assujettis par la loi à tenir des registres spéciaux : tels sont les

agents de change et les courtiers (art. 84 C. Comm.) les entrepreneurs de voitures publiques (art. 1785 C. civ.) les commissionnaires de transports (art. 102 du C. Comm.), les changeurs (lois des 15-27 mai 1791, chap. 9, art. 5), les personnes qui tiennent une maison de prêts (art. 411 C. pénal.).

Indépendamment des livres exigés par la loi, les commerçants en tiennent habituellement d'autres qui sont simplement facultatifs et varient suivant les besoins du commerce. Les plus usités sont le livre brouillard, le grand-livre, le livre de caisse, le livre d'achats et ventes, le livre des traites et billets, le livre des profits et pertes, le livre d'entrée et de sortie, etc.

« Les livres de commerce (obligatoires) font preuve complète contre le commerçant qui les a tenus. » (Art. 1330 C. Comm. Il n'y a pas à distinguer suivant que le débat s'élève entre deux commerçants ou entre un commerçant et un non commerçant, à propos d'un acte de commerce ou d'une opération purement civile. Peu importe qu'ils ne soient pas tenus régulièrement. Les énonciations d'un livre de commerce, contraires aux prétentions d'un commerçant, constituent de sa part des espèces d'aveux écrits, la négligence de celui qui les tient ne peut en diminuer la valeur. » (LYON-CAEN et RENAULT, *loc. cit.*)

L'aveu qui résulte des livres est indivisible ; d'après l'art. 1330 C. civ., celui qui veut en tirer

avantage ne peut les diviser en ce qu'ils contiennent de contraire à sa prétention. Mais, conformément aux règles admises en matière d'aveu judiciaire, cette indivisibilité n'est plus admise dès que les faits ou actes constatés par les livres d'un commerçant ne se rattachent pas les uns aux autres. (LYON-CAEN et RENAULT, *Droit commercial*, n° 394.)

Les principes généraux du droit, rigoureusement appliqués, auraient conduit à refuser toute force probante au livre de commerce au profit de celui qui l'a tenu, car nul ne peut se créer de titre à lui-même. Aussi, contre un non commerçant, en principe, les livres de commerce ne font pas preuve. Entre commerçants et pour faits de commerce, les livres de commerce régulièrement tenus peuvent être admis par le juge comme faisant preuve au profit de celui qui les a tenus, mais à trois conditions : 1° que le débat s'élève entre commerçants ; 2° que la contestation soit relative à un acte de commerce ; 3° que les livres soient tenus régulièrement (*ibid.*, n° 396). « Si les livres régulièrement tenus d'un commerçant peuvent faire preuve en justice à son profit, ce n'est qu'autant que celui-ci les invoque contre un commerçant et pour faits de commerce. » Cass. civ., 20 février 1905.

Le commerçant pourra donc être, en vertu des principes ci-dessus, condamné sur la seule mention

de sa dette dans ses propres registres, qu'ils soient ou non régulièrement tenus, ou sur la mention de la dette dans les registres de son créancier, à condition que ceux-ci soient régulièrement tenus.

Nous pouvons à présent observer qu'il est doublement question des livres de commerce, dans les prescriptions de l'article 3 de la loi de 1901.

D'une façon implicite, l'article 3 les admet comme moyen de preuve, puisqu'ils constituent, dans les termes que nous venons de résumer, un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt.

D'une façon explicite, l'article 3 en fait un moyen de contrôle et une exigence à la discrétion du receveur de l'enregistrement. « S'il s'agit de dettes commerciales, l'administration pourra exiger, sous peine de rejet, la production des livres de commerce du défunt... L'administration aura le droit de puiser, dans les titres ou livres produits, les renseignements permettant de contrôler la sincérité de la déclaration de l'actif dépendant de la succession. »

A.— *Les livres de commerce comme preuve du passif.*

a) Livres du défunt.

Les héritiers ou légataires d'un commerçant peuvent, dans tous les cas, invoquer les énonciations des livres de commerce du défunt pour jus-

tifier l'existence d'une dette, civile ou commerciale de celui-ci. Mais, à raison du caractère indivisible de ces livres, l'administration doit être mise à même de s'assurer que les mentions relatives aux dettes dont la déduction est demandée ne sont, à aucun degré, infirmées par d'autres mentions. Aussi, la représentation des livres de commerce du défunt devra toujours s'étendre à la période courue depuis la date de la plus ancienne dette dont la déduction est réclamée jusqu'au jour du décès. De plus, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, l'agent de l'administration aura à tenir compte du degré de régularité des livres représentés. Sans doute, l'irrégularité des livres de commerce n'empêche pas la mention de dette de faire foi contre le commerçant qui l'a inscrite ; mais on doit reconnaître qu'elle ne permet pas d'appliquer dans toute son étendue le principe de l'indivisibilité, puisque la preuve de la nullité ou de l'extinction de la dette se serait peut-être trouvée dans le livre lui-même s'il avait été correctement tenu. (Cass. 7 novembre 1860. S. 61. 1. 709.)

L'administration a transmis à cet égard les recommandations suivantes à ses agents :

« Si aucun article des livres produits n'infirmes la valeur des mentions de dettes invoquées par les héritiers, si ces livres sont dûment cotés, lorsqu'il y a lieu à cette formalité, si leurs écritures paraissent

sent irréprochables et si, d'ailleurs, aucune circonstance particulière ne laisse supposer qu'on se trouve en présence d'une comptabilité fictive, les déductions réclamées pourront être accordées sans autre justification.

« Mais pour peu que certaines mentions apparaissent contradictoires, ou même simplement confuses, pour peu que la tenue des livres ne semble pas parfaitement régulière, le receveur ne devra pas hésiter, même en l'absence de tout indice particulier de fraude, à réclamer l'attestation du créancier, attestation dont la production est obligatoire, d'ailleurs, pour toute dette échue depuis plus de trois mois au jour du décès. Enfin, si l'attestation du créancier ne lève pas tous ses doutes, le receveur usera du droit que lui confère l'article 5 et refusera la déduction. » Instruction 3058, p. 17.

Les livres auxiliaires du défunt ne peuvent valoir qu'à titre de présomptions de fait ; ils ne constituent point un titre de la dette, et telle est bien l'interprétation que l'administration a admise dans une solution du 8 mars 1902 (Instruction 3089, § 14).

« La disposition de l'article 3 de la loi du 25 février 1901, qui admet les héritiers d'un commerçant à invoquer les livres de commerce du défunt pour justifier l'existence de dettes susceptibles d'être déduites de l'actif imposable, vise unique-

ment les livres obligatoires, à l'exclusion de ceux tels que le grand-livre, dont la tenue est facultative et qui ne sont pas à eux seuls de nature à faire titre en justice contre le défunt. Les demandes en déduction fondées sur les livres de cette dernière catégorie sont donc irrecevables, et il ne peut être suppléé à l'insuffisance de leurs mentions au moyen de l'attestation des créanciers. »

b) Les livres du créancier du défunt.

Nous avons vu qu'entre commerçants et pour faits de commerce, les livres régulièrement tenus peuvent être admis par le juge pour faire preuve au profit de celui qui les tient. (Art. 12 C. comm.)

Les héritiers ou légataires d'un commerçant peuvent donc, pour obtenir la déduction d'une dette, se prévaloir des mentions inscrites sur les livres des commerçants créanciers du défunt, comme d'un titre opposable à ce dernier, pourvu que la dette soit relative à un fait de commerce, et que les livres des créanciers soient réguliers. Il s'agit ici des livres obligatoires.

L'usage de cette preuve est délicat et réussira rarement. (Instruction 3058.)

B. — *Les livres de commerce comme moyen de contrôle*

L'article 3 de la loi du 25 février 1901 est explicite à cet égard :

« S'il s'agit de dettes commerciales, l'administration pourra exiger, sous peine de rejet, la production des livres de commerce du défunt. Ces livres seront déposés pendant cinq jours au bureau qui reçoit la déclaration. »

Cette prescription a un double but :

D'une part, elle permet de contrôler, à l'aide des livres du défunt, la sincérité des autres titres commerciaux invoqués par les héritiers à l'appui d'une demande en déduction : « La production des livres de commerce ne devient point par là l'unique mode de preuve du passif commercial. Les héritiers restent libres d'invoquer tels titres qu'ils jugeront, pour une raison quelconque, préférables de représenter ; mais l'administration aura la faculté d'exiger la production des livres de commerce du défunt lorsque la demande en déduction sera basée sur des titres autres que ces livres. » (Rapp. de M. Guillaïn, *J. Off.*, Doc. parl., Chambre, 1901, p. 105.)

D'autre part, cette production empêche que la déduction ne se fasse sur un actif incomplètement déclaré. « Prenez garde, en effet, disait M. Cordelet dans la séance du Sénat du 22 janvier 1901, que dans l'énumération des titres, donnée dans le rapport (de M. Monestier), on cite les billets à ordre et les lettres de change, et il faut y ajouter les correspondances. Par conséquent, un commerçant qui aurait des livres irrégulièrement tenus

et non conformes à la loi, pourrait être en mesure de produire des billets à ordre, des lettres de change et justifier d'un passif sans que vous eussiez rien à dire si vous étiez en face d'une déclaration d'actif correspondant seulement au passif déclaré. J'estime que, dans cette matière, les héritiers doivent procéder avec loyauté et, du moment où ils viennent demander la déduction du passif et réclament le bénéfice de la loi nouvelle, il doivent se soumettre à cette exigence qui permettra à l'administration de constater l'actif » (*J. Off.*, p. 77, col. 2.)

En résumé, la production des livres de commerce du défunt est toujours facultative pour la Régie. Celle-ci n'est pas tenue, certes, à la demander, et pourra se contenter de tout autre titre qui lui paraîtra suffisamment probant. Mais, du moment qu'elle l'exigera, l'héritier sera obligé de s'incliner ou de renoncer à la déduction. Ce sera une condition *sine qua non*, « du moment qu'il n'est pas démontré que les fonds empruntés ont été affectés par le débiteur à d'autres besoins qu'à ceux de son commerce. » (Sol. 28 avril 1902.)

Les seuls livres de commerce dont l'administration est en droit d'exiger la production, soit pour justifier le passif commercial, soit pour contrôler la déclaration de l'actif, sont ceux du défunt : en aucun cas, le receveur ne serait fondé à réclamer la représentation des livres du créancier. « Il

est entendu, disait M. Cordelet dans la séance du Sénat du 22 janvier 1901, qu'on ne pourrait pas contraindre un créancier à communiquer ses livres. » *J. Off.*, p. 77. col. 2) et le texte de l'article 3 ne permet pas une interprétation différente.

Mais, parmi les livres du défunt dont la production ne peut être refusée à l'administration, doit-on comprendre les livres obligatoires irrégulièrement tenus, qui, en ce qui concerne l'actif héréditaire, ne font pas titre au profit du *de cujus*, et les livres facultatifs auxiliaires dont la tenue n'est pas prescrite par le code de commerce ? Les observations développées par M. Cordelet, dans la discussion du texte modificatif de l'article 3, paraissent conférer à la Régie un droit de réquisition applicable à tous les livres du défunt, quelle qu'en soit la nature ou la régularité. Mais ce droit est illusoire, car les héritiers pourront toujours répondre à la Régie que le *de cujus* ne tenait point de livres auxiliaires, et, qu'en conséquence, ils ne peuvent les lui communiquer.

Les livres seront déposés pendant cinq jours au bureau qui reçoit la déclaration.

Que vaut un tel contrôle ? Il apparaît bien, en fait, que le législateur s'est illusionné sur la valeur de ce contrôle organisé à l'égard de l'actif commercial¹.

En effet, le délai pendant lequel le receveur tient à sa disposition les seuls livres obligatoires du

défunt est court; de plus, le receveur, dans la plupart des cas, est ignorant de la comptabilité commerciale qui est compliquée. Le résultat de cette pénurie de temps et d'expérience sera, le plus souvent, le rejet du passif commercial proposé sans découverte d'élément nouveau d'actif impossible.

M. Mesureur, dans son rapport à la Chambre, avait proposé un meilleur moyen de contrôle « en obligeant les héritiers à établir eux-mêmes, sur les registres qu'ils représenteront, le bilan de la situation au jour du décès. Ce bilan qui ferait corps avec les livres, rendrait à peu près impossible toute falsification d'écritures postérieure à la déclaration ; il diminuerait les chances d'erreurs volontaires ou non dans le relevé des dettes, et, en tous cas, permettrait de reconnaître à qui incomberait la responsabilité des erreurs commises ; enfin, il faciliterait la vérification des agents de l'administration, qui auraient à la fois sous les yeux le compte de la situation du défunt et les divers éléments de ce compte.

Le législateur ne s'est pas rangé à ces observations fort sensées: il a eu peur du mot « production de bilan » qui avait une allure tant soit peu inquisitoriale.

La proposition de M. Mesureur, selon nous, était acceptable. La production d'un bilan, nous entendons d'un bilan général et par grandes lignes, n'é-

tait pas une exigence bien pénible pour le contribuable puisque en fait, il doit bien établir ce bilan pour faire sa déclaration d'actif et de passif, et elle n'était pas plus inquisitoriale que la seule production des livres de commerce. Elle aurait eu le précieux avantage de mieux s'opposer à la fraude, en rendant plus difficile une déclaration inexacte et en faisant efficace le contrôle du receveur, qui ne peut être actuellement qu'une apparence un peu ridicule.

CHAPITRE II

JUSTIFICATIONS A FOURNIR PAR LES HÉRITIERS

Pour établir l'existence des dettes dont ils demandent la déduction, les héritiers ou légataires ont le choix entre les divers écrits susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt (art. 3, loi du 25 février 1901.). Mais les justifications à fournir à l'administration varient suivant la nature du titre invoqué. L'art. 4 de la loi nouvelle, oblige, tout d'abord, les héritiers ou légataires à déposer au bureau, lors de la déclaration de succession, un état certifié par le déposant et contenant le détail, article par article, des dettes dont la déduction est demandée. Le même article précise ensuite le caractère des justifications nécessaires pour chaque titre. Nous examinerons : 1° quelles justifications sont exigées par la loi ; 2° et, relativement aux justifications prescrites, quel est le pouvoir d'appréciation du receveur.

SECTION II

Justifications.

1^o Dettes résultant de titres authentiques.

Si la dette résulte d'un acte authentique ou d'un jugement, l'article 4 exige seulement que les redevables fassent connaître la date de cet acte ou de ce jugement, ainsi que le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu, ou la juridiction dont il émane. La représentation de l'acte authentique n'est exigée, dans aucun cas, au moment de la déclaration, même si l'acte n'a pas été enregistré au bureau qui reçoit la déclaration. Cette dispense de production au receveur paraît inspirée par un double motif: d'une part, les actes authentiques sont déposés dans des lieux d'où ils ne doivent sortir qu'à titre exceptionnel; d'autre part, l'administration a toute facilité pour prendre connaissance de ces actes au moyen de son droit de communication dans les études, greffes, etc., où ils sont déposés. (Rapp. de M. Monestier. *J. Off.* Doc. parl., Sénat, 1901, p. 977.)

La disposition de l'article 4 doit cependant se combiner avec celles de l'article 7, en ce sens que les intéressés auront à fournir, en outre, notamment, au point de vue de la date d'exigibilité ou,

s'il y a lieu, de la date de l'inscription hypothécaire, les indications de nature à établir que la dette ne rentre pas dans l'une des exceptions prévues par cet article.

A l'égard des dettes admises au passif d'une faillite ou d'une liquidation judiciaire, il suffit d'indiquer la date du jugement déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation des créances.

En cas de distribution par contribution, l'indication de la date du règlement définitif est seule exigée.

2° Dettes ne résultant pas de titres authentiques.

Lorsque la dette ne résultera pas d'un titre authentique, les parties auront à représenter au receveur, soit le titre lui-même, soit une copie collationnée de ce titre.

Cette règle s'applique sans aucune distinction à tous les écrits privés alors même qu'ils auraient été enregistrés. Les difficultés que les héritiers peuvent avoir à connaître le nom du créancier qui détient le titre, notamment en matière de billets en blanc ou au porteur souscrits par le défunt, ne peuvent le dégager de l'obligation imposée formellement par la loi. C'est aux héritiers qu'incombe ce soin de retrouver le détenteur du titre.

La production du titre ou de sa copie ne peut être remplacée par aucun équivalent. Les indications les plus précises et les plus dignes de foi ne suffiraient pas, en l'absence de toute représentation, à faire preuve du contenu de l'écrit privé.

Il arrivera souvent, notamment en matière de dettes commerciales dont le délai d'exigibilité n'excède guère trois mois, que l'original du titre se trouvera entre les mains des héritiers ou légataires au moment de la déclaration de succession ; la production ne souffrira, dans ce cas, aucune difficulté. Mais, si, la dette n'étant pas payée, les héritiers ou légataires ne sont pas détenteurs de l'original du titre, ils doivent s'adresser au créancier, lequel ne peut, sous peine de dommages-intérêts, se refuser, soit à leur communiquer le titre, sous récépissé, soit à en laisser prendre une copie collationnée.

A. — *Communication du titre.* — Le créancier est tenu de communiquer son titre lorsqu'il en est requis par l'héritier ou le légataire, sur la simple justification du décès du débiteur et sans avoir à rechercher si le délai de paiement des droits est ou non expiré. L'héritier ou le légataire est obligé de délivrer récépissé du titre communiqué. La forme du récépissé n'a pas été réglée par la loi ; mais, comme cette pièce est destinée à garantir au créancier la restitution du titre et à le remplacer éventuellement en cas de perte, il est

prudent d'y porter toutes les indications susceptibles d'établir d'une manière complète les obligations du défunt. La production ne peut être une gêne pour le créancier, aussi, « les titres produits devront être rendus séance tenante aux déclarants. » (Instruction 3058, p. 11.)

Il convient d'examiner à part la production de livres de commerce.

Ceux du créancier ne seront généralement pas communiqués et on se bornera à des copies collectionnées ainsi qu'il sera dit plus loin. Mais la production des registres du défunt débiteur, pourra toujours être exigée par l'administration, à l'appui des déductions de dettes commerciales.

L'article 3 règle de la forme de cette communication. Toutes les fois que la déduction demandée aura pour objet une dette commerciale, et alors même que les intéressés auraient fourni des justifications d'une autre nature, le receveur aura la faculté d'exiger la communication des livres de commerce du défunt. Il pourra conserver ces livres au bureau pendant cinq jours au plus pour y puiser tous renseignements utiles sur la consistance du passif et de l'actif héréditaire.

Il est à remarquer que ce délai de cinq jours est un délai maximum qui ne saurait être étendu si le cinquième jour était férié.

Les agents devront observer de la façon la plus étroite, à l'égard du contenu des livres de com-

merce, la discrétion professionnelle à laquelle ils sont tenus, d'ailleurs, au sujet de tous les renseignements qui parviennent à leur connaissance dans l'exercice de leurs fonctions. (Déclaration du Ministre des Finances, séance du 22 janvier 1901, *J. Off.*, Débats, p. 78.)

Ils veilleront, sous leur responsabilité, à ce que les livres ne puissent pas, pendant leur séjour au bureau, être consultés par des personnes étrangères au service.

Enfin, lorsque des dettes commerciales auront été déduites de l'actif d'une succession, et quelle que soit, d'ailleurs, la nature des justifications fournies au receveur, l'article 3 dispose que les livres de commerce du défunt seront, s'il y a lieu, communiqués une fois, sans déplacement, aux agents du service du contrôle, pendant les deux années qui suivront la déclaration, sous peine d'une amende égale aux droits qui n'auront pas été perçus par suite de la déduction du passif.

Le refus de communication sera, le cas échéant, constaté au moyen d'un procès verbal dressé conformément aux articles 22 de la loi du 23 août 1871 et 7 de la loi du 21 juin 1875.

Pour déterminer le chiffre de l'amende prononcée par l'article 3, il y aura lieu de calculer les droits qui eussent été exigibles sur l'actif déclaré, abstraction faite des dettes commerciales déduites, puis de retrancher de cette somme le montant des

droits qui auront été effectivement perçus. L'amende à réclamer sera égale à la différence de ces deux sommes.

b) *Copie collationnée.* — Au lieu de produire l'original des titres, l'héritier peut en représenter au receveur une copie collationnée.

Cette copie, aux termes de l'article 4, doit être dressée par un notaire ou par le greffier de la justice de paix, à l'exclusion de tout autre officier public ou ministériel, et, à plus forte raison, des parties elles-mêmes. Elle est prise « sans déplacement », c'est-à-dire au lieu même où se trouve l'original du titre ; le détenteur ne peut donc être contraint à se dessaisir de son titre ou à le porter dans l'étude du notaire ou au greffe de la justice de paix.

Pour satisfaire au vœu de la loi, la copie collationnée doit contenir la transcription entière et littérale du titre de la dette, « relater sa date et les signatures, ainsi que toutes les mentions qui peuvent avoir été ajoutées à la suite, si elles sont signées ou si ne pouvant être supprimées, elles devraient être produites avec le titre, en cas d'usage en justice » (Defresnois). La conformité de la copie avec l'original est certifiée par le notaire ou le greffier. Celui-ci n'a pas à apprécier la validité du titre, l'authenticité des signatures, ni la réalité de la dette, il se borne à constater l'existence et le contexte du document qui lui est présenté.

La copie collationnée doit porter la mention de sa destination ; c'est à cette condition seulement qu'elle est exempte du timbre et de l'enregistrement, tant qu'il n'en est pas fait usage en justice ou par acte public ; elle n'est alors qu'un « renseignement fiscal ». (Rapport de M. Dauphin.) Mais l'absence de cette mention qui a pour but exclusif d'assurer la dispense de l'impôt à la copie ne lui enlèverait rien de sa force probante au point de vue de la justification de la dette.

Après sa rédaction, la copie collationnée est remise, comme un acte en brevet, au requérant qui a la faculté de l'utiliser, s'il est nécessaire, pour démontrer l'existence de la dette dans d'autres successions¹.

Bien que la loi n'ait prévu, pour suppléer à la production du titre que la copie collationnée, il semble qu'une copie figurée, reproduisant la forme matérielle de l'original, et même une épreuve photographique de l'écrit privé rempliraient le même but, à condition que, par une mention formelle, un notaire ou un greffier certifie leur conformité complète avec le titre.

1. Les notaires doivent inscrire sur leur répertoire, bien qu'elles soient dispensées du timbre et de l'enregistrement, les copies collationnées de titre de créances sous seings privés, qu'ils délivrent aux héritiers du débiteur, dans les conditions spécifiées par l'article 4 de la loi du 25 février 1901, pour la justification du passif susceptible d'être admis en déduction du montant de l'actif successoral passible de droits de mutation par décès. (Solut. du 20 février 1903.)

En matière de déduction de dettes commerciales, nous avons vu que les héritiers ou légataires peuvent justifier de l'existence d'une dette du défunt commerçant en invoquant les énonciations des livres de commerce du créancier, pourvu que ces livres soient régulièrement tenus.

S'ils usent de cette faculté, les déclarants doivent se conformer à la règle générale posée par l'article 4 pour les actes non authentiques et produire soit les livres eux-mêmes sur la communication du créancier soit la copie collationnée des énonciations de ces livres relatives à la dette du défunt.

L'administration a, tout d'abord estimé qu'une copie collationnée et par extraits des livres de commerce du créancier ne pouvait, même au cas où le défunt était lui-même commerçant, être considérée comme une justification suffisante. En effet, disait-elle « la production d'une copie collationnée ne fournira pas la preuve que le livre dont cette copie aura été extraite est régulièrement tenu, ce qui est la condition essentielle pour que ces mentions fassent titre au profit de leur auteur et contre le défunt. (Instruction 3058, p. 18.) Pour la Régie, la représentation matérielle au receveur des livres de commerce du créancier était la condition *sine qua non* de la déduction.

Cette décision était trop absolue. Elle était en contradiction avec les termes formels de la loi

du 25 février 1901, qui, dans son article 4, autorise les héritiers à représenter, d'une manière générale et sans aucune distinction, les titres non authentiques ou une copie collationnée de ces titres. De plus, elle était fondée sur un motif de difficulté pratique, qu'il était facile d'écarter, puisque le notaire n'avait qu'à constater que le livre était régulièrement tenu.

Aussi, dans une instruction récente, la régie est-elle revenue sur sa première décision, pour en adopter une seconde plus conforme à la loi. Elle reconnaît que « les copies collationnées et par extraits des livres de commerce des créanciers du défunt pourront, si celui-ci était lui-même commerçant, être admises désormais comme titres justificatifs, à la condition de constater, d'une part, le caractère obligatoire et la tenue régulière de ces livres, d'autre part, l'absence sur ces mêmes livres, de toute mention susceptible de détruire l'effet d'une mention de dette à la charge du défunt. » (Instruction du 1^{re} octobre 1905, n° 3174, § 13.)

3^e Attestation du créancier.

L'héritier, nous l'avons vu, produit au receveur un inventaire des dettes de son auteur. Cet inventaire contient des indications précises, individualisant les titres authentiques, d'où elles dérivent. Quant aux autres titres, ils sont produits

soit en originaux, soit par copies collationnées.

Toutes ces pièces sont produites par le débiteur ou ses ayants cause. Elles servent à prouver que la dette a existé à un certain moment, à la charge du défunt ; mais cette certitude acquise serait à elle seule insuffisante pour que la dette soit déduite ; « elle doit, en effet, être existante au moment du décès ». Cette concomitance de la dette avec le décès résultera de l'attestation du créancier lui-même.

Le débiteur prouve sa dette ; le créancier atteste qu'elle existait bien au décès.

L'article 6 de la loi porte : « L'agent de l'administration, aura dans tous les cas la faculté d'exiger de l'héritier la production de l'attestation du créancier certifiant l'existence de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession. Cette attestation qui sera sur papier non timbré, ne pourra être refusée, sous peine de dommages-intérêts. »

Ce texte autorise le receveur à exiger l'attestation du créancier dans tous les cas qu'il juge cette justification nécessaire, quelle que soit la date d'exigibilité de la dette ou la nature du titre invoqué et même s'il s'agit d'un acte authentique. (Rapp. de M. Dauphin du 12 juillet 1898, *J. Off.*, Déb. pub., Sénat, p. 527.)

Le receveur n'a pas à donner de motif à sa demande ; il peut, suivant les circonstances,

réclamer l'attestation du créancier pour toutes les dettes dont les héritiers proposent la déduction, ou pour quelques-unes seulement, ou encore s'abstenir de toute demande à cet égard, sauf dans deux cas où l'attestation est obligatoire : 1° quand la dette est échue depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession ; 2° quand une dette hypothécaire non échue est garantie par une inscription périmée depuis plus de trois mois (art. 7, 1° et 4°). Du reste, malgré la production de l'attestation demandée, le receveur reste libre de rejeter la dette « et n'est pas tenu de s'incliner s'il a quelque soupçon de fraude ». (Obs. de M. Chauvié.) Si cependant la dette non échue est établie par acte authentique et que l'attestation du créancier soit rapportée, la déduction ne peut être écartée.

C'est au redevable qu'il appartient de faire, auprès du créancier, la démarche nécessaire, pour se procurer cette pièce. Ce dernier ne pourra d'ailleurs la refuser, sous peine de dommages-intérêts, lorsqu'elle sera légitimement réclamée. (Art. 6.)

Cette pièce est dispensée du timbre ; elle doit contenir une mention expresse par laquelle le créancier déclarera connaître les dispositions de l'article 9 relatives aux peines portées en cas de fausse attestation (même article). Cette mention a paru nécessaire pour que « le créancier se rendît

parfaitement compte de l'importance de l'attestation qui lui est demandée et des pénalités auxquelles elle l'expose, si elle est reconnue fausse ». (Rapp. de M. Mesureur, *J. Off.*, Doc. parl., Chambre, 1900, p. 1743, col. 3.)

A la différence des titres ou copies collationnées, qui seront simplement représentées au receveur, les attestations des créanciers seront retenues au bureau qui aura reçu la déclaration. Ce n'est pas, en effet, à l'héritier ou au légataire, mais à l'administration que l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession est certifiée, et cette attestation constitue le titre qui permettra, en cas d'inexactitude reconnue, de réclamer au créancier la pénalité prononcée contre lui par l'article 9. (*Contra* Dufresnois.)

SECTION II

Pouvoir d'appréciation de l'Administration

Nous supposons que le déclarant, à l'appui de sa demande en déduction, ait fourni au receveur toutes les justifications nécessaires, cette dette sera-t-elle nécessairement et immédiatement déduite ? Rien n'est moins sûr.

En effet, c'est un principe de droit fiscal établi par l'art. 28 de la loi de frimaire an VII, que le receveur est « l'arbitre de la liquidation de l'impôt »

En d'autres termes et dans notre cas, le receveur peut ne pas être convaincu, malgré toutes les justifications produites, de la réalité de la dette, et il aura le droit, en conséquence, d'en refuser la déduction.

Bien entendu, ce n'est pas une décision sans appel, et les parties auront le droit de réclamer la restitution des droits indûment perçus, soit auprès de l'administration, soit auprès des tribunaux. L'article 5 n'a donc fait qu'une application particulière d'un principe général quand il dit : « Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'administration aura jugé les justifications insuffisantes, ne sera pas retranchée de l'actif de la succession pour la perception du droit, sauf aux parties à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, dans les deux années, à compter du jour de la déclaration. »

Le pouvoir d'appréciation confié au receveur est très grand, mais n'est point arbitraire, grâce au recours administratif ou judiciaire qui est ouvert au contribuable.

Le législateur de 1901 a apporté une limite au pouvoir d'appréciation du receveur en certaines hypothèses, où la réalité de la dette est établie d'une façon indiscutable, et dans ces cas, il a expressément dérogé à la règle générale : « Néanmoins, toute dette constatée par acte authentique et non échue au jour de l'ouverture de la succes-

sion, ne pourra être écartée par l'administration, tant que celle-ci n'aura pas fait juger qu'elle est simulée. »

Le pouvoir discrétionnaire du receveur pour accepter ou rejeter la déduction des dettes, ne peut donc s'appliquer ici. C'est une faveur accordée à l'acte authentique, à raison des garanties qu'il présente. En effet, « quand les parties se sont rendues chez un officier public pour constater une reconnaissance de dette, il y a présomption de sincérité. Le plus souvent, l'acte contient, des clauses d'hypothèque, de privilège, de solidarité donnant toutes garanties de vérité ». (Rapp. de M. Dauphin.)

Il est à remarquer que la loi, dans sa rédaction ne fait d'exception que pour l'acte authentique et ne parle point des jugements dont le caractère probant est sensiblement le même. Le texte est formel et ne peut être étendu par analogie. Cependant, il paraît difficile que le receveur puisse écarter les dettes résultant de jugements, quand elles rentreront dans les conditions d'exigibilité prévues par l'article 7.

Naturellement, l'administration après avoir déduit la dette pour la liquidation des droits, pourra détruire la présomption créée par l'article 5 et démontrer la simulation de la dette : « La preuve de cette simulation pourra être faite pendant 5 ans, à compter du jour de la déclara-

tion et l'instance devra en être suivie dans la forme prescrite par l'article 8 de la loi. » Cette simulation sera reconnue ou par jugement ou à l'amiable.

CHAPITRE IV

EXCEPTIONS AU PRINCIPE DE LA DÉDUCTION

Le principe de la déduction des dettes n'a point été posé par le législateur de 1901, sans réticences. Dans l'article 7 sont contenues les exceptions à la règle de déduction. Voici le texte de cet article :

« Toutefois ne seront pas déduites :

1° Les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque, dans la forme et suivant les règles déterminées à l'article 6

2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées : sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans les art. 911, dernier alinéa et 1100 C. civ. Néanmoins, lorsque la dette aura été consentie par un acte authentique ou par actes sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession, autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers dona-

taires et légataires, et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession ;

3° Les dettes reconnues par testament ;

4° Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier dans les formes prévues à l'art. 6 ; si l'inscription n'est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent sera seul déduit, s'il y a lieu ;

5° Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France ; celles qui sont hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger ; celles enfin qui grèvent des successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français, ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France ;

6° Les dettes en capital et intérêts pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue. »

Les dettes énumérées dans cet article doivent être exclues du bénéfice de la déduction, alors

même qu'elles rempliraient les conditions prévues à l'art. 3. L'énumération en est, d'ailleurs, limitative et ne saurait être étendue à des dettes que le législateur n'a pas formellement désignées. A l'inverse, la preuve contraire n'est admise, pour combattre la présomption de libération ou d'inexistence de la dette que dans les cas et selon les formes autorisées par l'art. 7.

Les exceptions ci-dessus sont toutes basées sur des présomptions « qui permettent de considérer la dette comme éteinte ou comme ne constituant pas un passif réel ». (*J. Off.*, 1894. Doc. parl., p. 126, cl. 2.) Si nous écartons, en effet, les dettes pour lesquelles le délai de prescription est accompli, qui rentrent dans le droit commun, nous pouvons dire que l'exception relative aux dettes échues depuis plus de trois mois, ou dont l'inscription hypothécaire est périmée depuis plus de trois mois, se base sur une présomption de paiement, d'extinction de la dette, tandis que l'exception relative aux dettes consenties au profit de l'héritier ou reconnues par testament, a pour fondement la présomption d'une fraude.

Quant aux dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, ou grevant la succession d'étrangers, nous verrons que les dispositions assez confuses de la loi à leur égard, se rattachent encore à cette idée, qu'il faut présumer la fraude et interdire la déduction des dettes

dont l'existence ou le montant ne peuvent pas être facilement contrôlés par la régie. (Wahl, *Droit fiscal*, II, n° 967.)

SECTION I

Présomption de paiement

Elle porte :

1° Sur les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession.

L'échéance du terme emporte présomption de paiement, et plus la date de l'échéance d'une dette est antérieure à celle du décès, plus on est fondé à se demander s'il est bien exact qu'elle n'ait pas été acquittée. (Rapp. de M. Monestier, Doc, parl., Sénat, 1900, *J. Off.* p. 977, col. 3.) Toutefois, comme le débiteur a pu ne pas se libérer le jour même de l'expiration du terme, le législateur a fixé à trois mois le supplément de délai maximum que le créancier est censé avoir accordé au débiteur pour le paiement.

Toute dette échue depuis plus de trois mois devant être refusée en déduction, il importe de déterminer exactement la date de l'échéance ; cette date est le point de départ du délai.

La date de l'échéance est déterminée, sui-

1. Ce délai se compte par mois et non par jours.

vant les règles du droit commun par les énonciations du titre de l'obligation. Si le terme est certain, c'est-à-dire fixé à un jour précis, aucune difficulté ne peut se produire. Dans le cas de terme incertain, l'échéance se produit au jour où se réalise l'événement auquel se rattache le terme. Lorsque la convention porte que le débiteur paiera quand il le voudra, l'obligation ne devient exigible qu'au décès du débiteur. ¹ Si le débiteur a la faculté de payer quand il le pourra, il appartient au juge de fixer, d'après les circonstances, l'époque du paiement. ² Enfin, si la dette est payable à la première réquisition du créancier, ou même si aucun délai n'a été fixé pour l'exigibilité de la créance, le créancier ne saurait être admis à exiger le paiement tout de suite. Ces clauses sous-entendent la concession d'un délai moral, que le juge doit arbitrer ³. Par suite, la déduction ne pourra être refusée que si le juge a fixé ce délai, et si l'échéance en est arrivée plus de trois mois avant le décès.

Lorsque, en vertu de l'article 1188 C. civ., le débiteur est déchu du bénéfice du terme, c'est le jour même où cette déchéance est encourue qui doit être considéré comme la date d'exigibilité de la dette.

1. Demolombe, xxv, 319. — Aubry et Rau, iv, § 303, p. 86.

2. Demolombe, xxv, 577. — Aubry et Rau, loc. cit.

3. Pand. franç., v^o Obligation, n^o 1300 à 1302. — DALLOZ, Jur. gen., v^o Obligation, n^o 12621.

En résumé, toutes les dettes qui auraient pu être exigées plus de trois mois avant le décès sont présumées remboursées, inexistantes, non déductibles.

Mais ce n'est là qu'une présomption ; elle doit donc céder devant la preuve contraire. Aussi, la loi dispose-t-elle que les dettes échues depuis plus de trois mois pourront être distraites de l'actif, si les héritiers ou légataires produisent une attestation du créancier rédigée dans la forme prescrite et certifiant que le défunt ne s'était pas libéré de son vivant. Cette attestation diffère de celle de l'article 6 :

Tandis que l'attestation du créancier, prévue par l'article 6, n'est qu'une justification supplémentaire, que le receveur peut ou non exiger, l'attestation de l'art. 7 est un titre nécessaire pour faire revivre aux yeux du fisc une dette vraisemblablement éteinte ; le receveur ne peut pas ne pas l'exiger : « Pour ces dettes, la faculté qu'a l'administration de provoquer l'attestation du créancier se transforme en une obligation pour l'héritier de la produire. » (Rapp. de M. Monestier au Sénat.) Et si, « dans une déclaration de succession, des dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de l'hérédité ont été admises en déduction par le receveur, nonobstant le défaut de production d'une attestation du créancier, la perception établie sur ces bases est insuffi-

sante et l'administration est fondée à exiger un supplément de droit. » (Sol. du 7 avril 1902. Instruction 3095, § 7.)

2° Dettes hypothécaires dont l'inscription est périmée ou réduite.

D après l'art. 7, 4° ne doivent pas être déduites « les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier dans les formes prescrites à l'art. 6.

Pour l'application de ce texte, il faut distinguer entre les dettes échues et les dettes non échues.

a) Dettes échues.

1° La dette échue et garantie par une inscription périmée depuis plus de trois mois, ne peut être déduite. La réunion de ces deux circonstances constitue une présomption de remboursement contre laquelle aucune preuve contraire n'est admise. Instruction 3058, p. 8. « Généralement, ce n'est pas sans avoir été payé que le créancier abandonne les garanties hypothécaires accordées par son débiteur ; quand, à cette présomption, s'ajoute celle de l'échéance du terme, la dette est rationnellement présumée fictive. » (Rap. de M. Monestier au Sénat.)

2° La dette échue depuis plus de trois mois

et garantie par une inscription non périmée ou périmée depuis trois mois seulement, ne peut être déduite que sur la production de l'attestation du créancier, conformément aux prescriptions de l'art. 7-1°;

3° La dette échue depuis moins de trois mois et garantie par une inscription non périmée ou périmée depuis trois mois seulement, est admise à déduction sous les justifications ordinaires.

b) Dettes non échues.

1° La dette non échue, mais garantie par une inscription périmée depuis plus de trois mois, peut être déduite au vu de l'attestation du créancier. Dans ce cas, la présomption est que le défaut de renouvellement de l'inscription provient d'une négligence du créancier ». (Rap. de M. Cordelet.) ou est dûe « à la confiance dans le débiteur et à la complaisance pour ses intérêts ». (Rap. de M. Dauphin.) Mais l'attestation du créancier paraît toujours indispensable, la loi portant : « A moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier. »

2° La dette non échue, et garantie par une inscription non périmée ou périmée depuis trois mois seulement, doit être déduite dans les conditions ordinaires.

La troisième partie de l'alinéa 2 de l'art. 7

prévoit expressément la réduction du chiffre de l'hypothèque, et nous permettra, en outre, de considérer le cas où l'inscription a été non plus périmée ou réduite, mais définitivement radiée.

« Si l'inscription n'est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent seul sera déduit, s'il y a lieu. »

C'est donc d'une réduction du chiffre de l'hypothèque et non du nombre ou de l'étendue des immeubles hypothéqués qu'il s'agit. L'art. 7 présume que la dette a été payée à concurrence du montant de la réduction ¹.

Si la mainlevée de l'hypothèque a été totale ; en d'autres termes, s'il y a eu radiation de l'hypothèque, la conséquence logique est que la présomption de paiement atteindra la dette entière, qui ne pourra être déduite.

Il ne paraît cependant point possible de l'admettre.

Sans doute, la radiation de l'inscription constitue, encore mieux que la péremption, une présomption très grave du remboursement de la dette. Le créancier n'abandonne ses garanties que quand il a été payé, et la radiation ne peut,

1. La réduction du chiffre de l'inscription peut résulter soit d'une mainlevée partielle, donnée à la suite d'une quittance partielle de la dette (et dans ce cas l'extinction d'une partie de la dette n'est pas douteuse), soit même d'une simple mainlevée partielle consentie pour une somme dont l'acte ne constate pas le paiement.

comme la péremption, être attribuée à la négligence du créancier, puisqu'elle intervient à la suite d'un acte voulu et réfléchi. Mais il ne faut pas oublier que les exceptions de l'art. 7 de la loi du 25 février 1901 sont limitatives et ne sauraient être étendues au delà des cas que le législateur a formellement prévus. Il peut paraître anormal que la réduction soit refusée lorsqu'il s'agit d'une simple réduction de l'inscription et que la même règle ne puisse pas être suivie par la radiation totale. Si la loi contient une lacune, il n'appartient pas à l'interprète de la combler. Il semble donc plus conforme aux principes de décider que la dette dont l'inscription aura été rayée, ne devra pas nécessairement et légalement être regardée comme éteinte, et qu'il y aura lieu d'admettre les parties à combattre, par tous les moyens en leur pouvoir, la présomption de fait qui s'attache à cette radiation.

SECTION II

La présomption de fraude

1^o Dettes du défunt envers ses héritiers, donataires et légataires.

La loi refuse le bénéfice de la déduction aux dettes consenties au profit d'héritiers. Elle considère, en principe, ces dettes comme fictives et

elle les rejette « pour ne pas donner trop de facilité à la fraude ». (Rap. de M. Burdeau à la Chambre.) En cette matière, « les rapports intimes de la parenté ou de l'affection rendent les combinaisons frauduleuses trop faciles et trop secrètes pour obliger l'administration à les découvrir et à les prouver. » (Rap. de M. Dauphin au Sénat.) Et l'on ne saurait attacher aux actes intervenus entre les parties « la même autorité que lorsqu'ils constatent une obligation au profit d'un étranger ». (Rap. de M. Mesureur à la Chambre.) « D'autre part, le Trésor serait privé de la garantie que lui offre l'attestation du créancier, puisque le créancier n'est autre que le bénéficiaire de l'obligation. » (Rapp. de M. Mesureur.)

PERSONNES ATTEINTES PAR LA DISPOSITION

Considérons les personnes qui se trouvent atteintes par la disposition.

Ce sont d'abord les héritiers. Et il faut donner au mot « héritiers » son sens le plus large, et comprendre sous cette dénomination tous ceux qui sont appelés à recueillir la succession, aussi bien les légataires ou donataires à cause de mort que les héritiers proprement dits. Pour le démontrer, il suffit d'observer que la loi, après avoir posé la règle de la non déduction pour les dettes de

cette nature, autorise ensuite les « héritiers *donataires et légataires* », à en prouver la sincérité. Si les donataires et légataires sont admis à établir la sincérité de leur créance, c'est évidemment parce que, comme celle des héritiers, elle est présumée fictive.

La disposition de l'article 7 atteint ensuite les personnes réputées interposées, d'après les art. 911, dernier alinéa, et 1100 du Code civil. L'art. 911 s'exprime ainsi : « Sont réputées personnes interposées les père et mère, les enfants et descendants et l'époux.. » Et l'art. 1100 : « Les enfants de l'autre époux issus d'un autre mariage et les parents dont l'autre époux sera héritier présomptif au jour de la donation. »

Lors de la discussion de la loi au Sénat, une confusion avait été faite en 1896 par M. Garreau, rapporteur, qui prêtait la qualité de personne interposée aux père, mère, enfants, descendants et époux du défunt, alors qu'il s'agissait des père, mère, enfants, descendants et époux des héritiers, donataires et légataires ; elle fut dissipée par M. Cordelet et M. Guillaïn. (Séance du 24 janvier 1901, *J. Off.*, p. 91, col. 2.)

Cette disposition atteint non seulement les dettes contractées par le défunt au profit de toute personne appelée à recueillir un émolument quelconque dans la succession, à titre d'héritier de donataire ou de légataire, mais encore celles

consenties au profit, soit des père, mère, enfants ou époux de l'un des héritiers, donataires ou légataires, soit des enfants issus d'un autre mariage de l'époux de l'héritier et des parents dont cet époux était lui-même héritier présomptif.

En conséquence, sont réputées personnes interposées :

Les père et mère de l'un des héritiers, donataires ou légataires, même le père et la mère naturels ;

Ses enfants et descendants (et l'on doit comprendre sous cette dénomination les enfants légitimes, adoptifs, naturels, et même adultérins et incestueux) ;

Son époux, même après la séparation de corps ;

Les enfants ou l'un des enfants issus d'un autre mariage de l'époux de l'un des héritiers, donataires ou légataires ;

Les parents dont cet époux était héritier présomptif.

Pour qu'il y ait interposition, il suffit que la parenté ou l'alliance, de même que la qualité d'héritier présomptif de l'époux, aient existé au jour même de la reconnaissance de dette. C'est, en effet, au moment où la dette a été consentie, qu'il faut se placer pour déterminer si elle est réelle ou fictive, si un lien obligatoire s'est ou non formé entre le créancier ou le *de cujus*. Quant à la qualité d'héritier et de légataire, elle s'apprécie au jour du décès.

Les présomptions légales sont limitatives et ne sauraient, par exemple, être étendues aux ascendants autres que les père et mère, pas plus qu'entre frères et sœurs.

Mais, si en dehors des cas d'interposition légale, l'administration pouvait démontrer qu'en fait, un créancier du défunt a été le prête-nom d'un héritier donataire ou légataire, elle serait fondée à refuser de déduire la dette comme entachée de simulation.

DETTES ATTEINTES PAR LA DISPOSITION

Examinons maintenant les dettes qui tombent sous le coup de ces dispositions et dans quelle mesure elles y tombent.

L'exclusion édictée par l'art. 7-2° est générale et absolue. Elle s'étend à toutes les dettes échues et non échues, hypothécaires ou chirographaires, établies par actes authentiques ou sous seing privé ou par des livres de commerce. » (R. P. Garnier, *supp.*, 1631.)

Mais la nature même de la présomption, qui suppose une collusion frauduleuse entre le défunt et son héritier ou la personne interposée, à raison de leurs relations de famille ou d'amitié, indique, tout de suite, qu'il faut que la dette ait été consentie *directement* par le défunt.

La déduction devrait être admise dans le cas

où le défunt aurait souscrit, au profit d'un tiers, une reconnaissance de dette qui, plus tard, *ex post facto*, par voie de succession notamment, profiterait à ses héritiers donataires, etc. Ainsi, a-t-il été jugé dans une espèce où le *de cujus* s'était reconnu débiteur à titre successif envers une masse héréditaire, dans laquelle ses légataires étaient intéressés. (C. de Gand, 4 janv. 1877, *J. E. belge*, n° 13,288.)

Pareillement, ne sont point atteintes, en principe, par l'article 7-2° les dettes qui, originairement consenties à un tiers par le *de cujus*, auraient été acquises par l'héritier de ce dernier en vertu d'un acte volontaire, subrogation ou cession. (art. 1250-1°, 1251 et 1689 C. civ.), auquel le débiteur n'est pas intervenu.

Dans une solution du 28 mars 1902 (Instruction 3089, § 16), l'administration a indiqué dans quelle mesure devait s'appliquer l'exception fixée par l'art. 7-2°.

Une femme commune en biens était décédée, laissant pour lui succéder trois enfants mineurs, sans préjudice de l'usufruit du quart dévolu au mari. (L. du 9 mars 1891.) Au moment d'acquitter le droit de mutation par décès, celui-ci a prétendu faire déduire de l'actif de la communauté une dette qu'il avait lui-même contractée envers son père au cours du mariage. A l'appui de cette réquisition, il a produit des billets, sous seing

privé, qui formaient le titre de la dette, ses livres de commerce où elle était mentionnée, et, de plus, une attestation du créancier.

La demande n'a pas été accueillie : la dette ayant été consentie au profit d'une personne interposée.

« Il est vrai que l'interposition de personnes n'existe qu'à l'égard du mari et non des enfants de la défunte qui sont ses héritiers légitimés pour trois quarts en propriété et un quart en nue propriété ; mais on ne saurait en déduire que l'exception prévue par l'art. 7, n° 2 ne peut être opposée qu'au premier, à l'exclusion des seconds, de même qu'en matière de donation consentie à un incapable ou à une personne interposée, l'acte n'est nul qu'en ce qui concerne cet incapable ou la personne interposée, et conserve, en principe, sa valeur juridique pour les autres donataires. Si, dans certains cas, les effets des dispositions à titre gratuit subsistent pour quelques-uns des gratifiés, tandis qu'ils sont annulés pour les autres, c'est que ces effets sont susceptibles de division. Il ne saurait en être de même de l'exception au principe de la déduction du passif, établie par le n° 2 de l'art. 7. Cette exception est, en effet, fondée sur une présomption de simulation de la dette, le législateur ayant considéré qu'en règle générale on ne peut tenir pour sincère la dette reconnue par le défunt au profit de son

héritier ou d'une personne interposée. Or, la simulation constitue pour une créance un caractère absolu et indivisible, car on ne concevrait pas qu'une même dette soit fictive à l'égard de certains héritiers et sincère au regard des autres. Il suffit, par conséquent, qu'elle ait été consentie au profit de l'un des successibles ou d'une personne réputée lui être interposée, pour que l'exception reçoive son application. (*Conf.* Tribunal de la Seine, 10 juillet 1903.)

Ainsi, « la présomption de simulation qui résulte, d'après l'article 7, n° 2, de la loi du 25 février 1901, de ce qu'une dette a été contractée envers un héritier ou une personne interposée est opposable à l'ensemble des successibles et non pas seulement à celui au profit duquel cette dette a été consentie directement ou par personne interposée ».

Enfin, cette présomption de fraude, une fois encourue, subsiste-t-elle indéfiniment ? En d'autres termes, si, au moment du décès, les diverses circonstances nécessaires à l'application de l'art. 7 se trouvent réunies, de manière que le concert frauduleux du défunt et de l'héritier doive être présumé, le droit de la Régie à refuser la déduction lui est-il dès lors acquis ?

La question s'est posée en pratique.

Le défunt laissait pour héritiers deux enfants et sa sœur, légataire d'un tiers en usufruit. Or,

celle-ci était sa créancière d'une somme de 45.000 francs, non échue en vertu d'un acte sous seing ayant acquis date certaine par le décès du débiteur. La légataire renonça à son legs. Devait-on déduire de la succession la somme de 45.000 fr. ?

L'administration décida que « la dette consentie au profit de la sœur légataire tombe, malgré la renonciation de la créancière au bénéfice de son legs, sous l'application de l'art. 7, n° 2, et comme cette dette n'est constatée ni par acte authentique ni par acte sous seing privé, ayant date certaine lors de l'ouverture de la succession autrement que par le décès du débiteur, les héritiers ne peuvent être admis à en prouver la sincérité ».

Cette solution se justifie pleinement. En effet, lorsque le créancier ne devient étranger à la succession que par un fait postérieur au décès, pour cause d'indignité, ou par suite de sa renonciation volontaire, la présomption de fraude n'est pas effacée. Sans doute, le créancier n'est plus héritier, mais il l'a été. Au point de vue spécial de la loi de l'impôt, il ne s'agit pas de rechercher quels droits il aurait pu avoir sur l'hérédité, mais d'apprécier simplement, si, à l'instant même de sa mort, le *de cujus* pouvait le considérer comme un héritier, et si le successible lui-même pouvait prétendre à cette qualité. Dès lors qu'à ce moment la création ou le maintien d'une dette fic-

tive offrait un intérêt certain pour le créancier, les événements ultérieurs sont sans influence sur le caractère de cette dette qui, pour la loi fiscale, n'en reste pas moins fictive. Remarquons d'ailleurs, qu'en matière civile, la jurisprudence et les auteurs comptent parfois les héritiers renonçants ou indignes comme s'ils venaient réellement à la succession. Ainsi, pour calculer le montant de la quotité disponible et de la réserve, il faut prendre en considération le nombre des enfants qu'a laissés le *de cujus* au jour de son décès, alors même qu'ils seraient devenus étrangers à l'hérédité par une déclaration d'indignité ou par leur renonciation. ¹ C'est dans ce sens que s'est prononcée la jurisprudence belge. (Charleroi, 10 juillet 1880.)

PREUVE DE LA SINCÉRITÉ DES DETTES

L'exclusion des dettes consenties au profit des héritiers ou des personnes réputées interposées n'est pas absolue : « On ne saurait méconnaître, en effet, qu'il est des cas où l'héritier est légitimement créancier de celui auquel il succède. » Rapp. de M. Mesureur.) Aussi la loi a-t-elle admis les héritiers, donataires ou légataires, à prouver la sincérité de la dette et son existence

1. Cass., 25 juillet 1867 (S. 68, 1, 12). — 21 juin 1869 (S. 70, 1, 432). — Paris, 18 février 1886 (S. 88, 2, 125). — AUBRY ET RAU, VII, p. 173, § 681.

au jour de l'ouverture de la succession, lorsque le titre constitutif de leur créance est un acte authentique ou un acte sous seing privé ayant acquis date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes.

La condition préalable exigée par la loi est que la dette résulte d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant acquis date certaine avant l'ouverture de la succession. Cette condition est rigoureusement exigée. Les ayants droit du défunt ne peuvent être admis à réclamer la déduction d'une dette consentie à un héritier et n'ayant pas date certaine, sous le prétexte qu'il en a été fait état dans un partage antérieur à la déclaration de succession. (Seine, 26 mars 1904.)

Cette condition remplie, le représentant du défunt ou la personne interposée devra établir deux faits distincts : 1° la sincérité de la dette ; et 2° son existence au jour du décès. La preuve peut en être fournie par toutes sortes de documents. Si le receveur juge cette preuve insuffisante et refuse la déduction demandée, les parties auront à se pourvoir devant les tribunaux ; l'instance sera suivie dans ce cas selon les règles spéciales de la procédure en matière d'enregistrement, c'est-à-dire sur mémoires respectivement signifiés, sans enquête et sans audition

de témoins. Le texte de la loi nouvelle ne permet pas l'emploi de la procédure de droit commun.

2^o *Dettes reconnues par testament.*

Les héritiers ou légataires ne sauraient invoquer, pour obtenir la déduction, une reconnaissance de dette contenue dans le testament du défunt. Le législateur, en édictant cette prohibition, a voulu empêcher « de transformer les légataires en créanciers pour les dispenser du paiement des droits de succession ». (Rap. de M. Monestier.)

La règle est absolue et ne comporte aucune exception. Si, par exemple, une dette était reconnue par testament, au profit d'un héritier, donataire ou légataire, et résultait uniquement des énonciations de ce testament, le bénéficiaire n'aurait pas la faculté d'en démontrer la sincérité et l'existence au jour du décès ; la déduction devrait être rigoureusement refusée.

Mais, si la dette dont le testament constate l'existence, est établie par un titre antérieur et indépendant, les parties ont le droit d'en réclamer la déduction sous les justifications ordinaires. Le testament n'a plus qu'un effet déclaratif et ne forme pas le titre originare de l'obligation du *de cuius*.

3^e *Dettes contractées à l'étranger ou dépendant de succession d'étranger.*

C'est encore la crainte de la fraude qui a inspiré au législateur le 5^e alinéa de l'art. 7, qui exclut de la déduction « les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France ; celles qui sont hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger ; celles enfin qui grèvent les successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français, ou envers des sociétés ou compagnies étrangères ayant une succursale en France ».

En effet, « un acte passé à l'étranger inspire une certaine défiance, que l'exequatur d'un tribunal vient lever. L'existence d'une hypothèque sur un bien étranger n'est pas aisée à contrôler. Enfin, la liquidation de la succession d'un étranger se faisant ordinairement en pays étranger, une dette dépendant de cette succession serait devenue suspecte, alors même qu'elle aurait été contractée en France. Mais, si elle est contractée en France envers des Français, la possibilité d'une poursuite des héritiers devant les tribunaux français, peut être regardée comme rendant la dette vraisemblable ». (Wahl, *Droit fiscal*, t. II, n^o 967.) L'alinéa 5 rejette trois catégories de dettes.

A.— *Dettes résultant de titres passés et jugements rendus à l'étranger.*

La disposition exceptionnelle de l'art. 7-5° ne s'applique qu'aux actes authentiques et aux jugements. Les travaux préparatoires l'établissent formellement. Il y a lieu de faire remarquer qu'il s'agit ici d'actes reçus par les officiers publics étrangers que l'art. 546 C. pr. civ. assimile, au point de vue de l'exécution forcée, aux jugements rendus par les tribunaux étrangers. (Rapp. de M. Cordelet.) Mais l'exception ne s'étend pas aux actes sous seing privé. « En ce qui concerne les titres sous signatures privées, souscrits par des Français, il n'y a pas lieu de distinguer s'ils ont été passés en France ou à l'étranger. » (*Op. cit.*)

D'après le texte même de la loi, l'acte ou le jugement étranger peut être admis comme justification du passif héréditaire, lorsqu'il a été rendu exécutoire en France. Quand les actes ou les jugements intervenus à l'étranger « ont été rendus exécutoires en France, disait M. Darlan, à la séance de la Chambre du 16 novembre 1895, c'est qu'ils ont été l'objet d'une procédure spéciale devant les tribunaux français ; ils sont, dès lors, devenus jugements français et ils ont acquitté les droits d'enregistrement. Il ne faut donc pas que les jugements, ainsi rendus exécutoires en

France, puissent, par une interprétation trop étroite, être exclus du bénéfice de la déduction ». (*J. Off.*, Débats, p. 2375, col. 2.)

L'exequatur consiste dans un jugement rendu par le tribunal français saisi, aussi bien par une décision judiciaire émanant d'un tribunal étranger que par un acte dressé par un officier public étranger. (Cass., 25 nov. 1879, S. 80, 1, 257.)

Pour que la déduction puisse être admise, il faut que l'exequatur soit intervenu au plus tard avant la déclaration de succession. S'il n'en était pas justifié au moment de cette déclaration, le receveur serait fondé à ne pas tenir compte de la dette pour le paiement de l'impôt. Mais la perception ainsi effectuée ne serait pas définitive: si le déclarant rapporte, dans les deux ans à compter de sa déclaration l'exequatur non encore obtenu lors de la déclaration, la dette devrait être admise en déduction.

B. — *Dettes hypothéquées sur des immeubles étrangers.*

Dans les travaux préparatoires de la loi, l'exception est motivée en ces termes : « Les dettes hypothéquées sur des immeubles situés hors du territoire national ne sont pas déduites, ces derniers n'étant pas assujettis en France à l'impôt de mutation par décès, il n'y a pas lieu de retrancher les créances en formant la contre-

partie. » (Rap. de M. Monestier.) Le motif donné par le législateur est loin d'être concluant. L'hypothèque, en effet, ne constitue pas la créance, elle n'en est que l'accessoire. Aussi, admet-on qu'une créance contre un débiteur français, même garantie par une hypothèque grevant des biens étrangers, doit être déclarée dans l'actif de la succession du créancier. Par une juste réciprocité, on aurait dû autoriser la déduction de la dette correspondante dans la succession du débiteur, à la seule condition que l'acte eût été passé ou rendu exécutoire en France. Quoi qu'il en soit, le texte est trop précis et trop formel pour qu'on puisse tenter d'en atténuer la portée.

La loi interdit la déduction des dettes « hypothéquées *exclusivement* sur des immeubles situés à l'étranger ». Par suite, si la dette est garantie par une hypothèque frappant à la fois des biens étrangers et des biens français, elle pourra être déduite en totalité de la valeur de l'actif déclaré en France.

C. — *Dettes grevant des successions d'étrangers.*

La loi dispose en termes généraux qu'on ne doit pas déduire les dettes « qui grèvent des successions d'étrangers ». Pour déterminer les successions qui tombent sous l'application de cette disposition, il suffit de rechercher si le *de cujus* était de natio-

nalité étrangère. Cette seule qualité autorise l'administration à refuser la déduction du passif qui grève la succession.

Aucune distinction ne doit donc être établie entre le cas où le défunt était domicilié en France, avec ou sans autorisation, et celui où il n'avait en France, au jour de son décès, ni domicile de fait, ni domicile de droit. Et cependant, dans le premier cas, l'impôt de mutation par décès atteint les immeubles français et toutes les valeurs fictives mobilières, soit étrangères, soit françaises, qui composent la succession, tandis que dans le second, il n'atteint que les biens situés matériellement ou fictivement sur notre territoire.

Par sa généralité, la loi exclut du bénéfice de la déduction toutes les dettes contractées par l'étranger décédé, auprès d'un étranger, même si l'acte a été dressé en France, si elles sont garanties par une hypothèque sur des biens français et si le paiement doit en être effectué en France;

Toutefois, le législateur a admis la déduction des dettes « qui ont en quelque sort le caractère de dettes françaises ». (Rapp. de M. Mesureur). Ce sont celles « qui ont été contractées en France envers des Français ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France ». Deux conditions sont donc cumulativement exigées pour la déduction d'une dette grevant la succession d'un étranger. Il faut :

1° Que la dette ait été contractée en France, c'est-à-dire que le titre dont elle résulte, authentique ou sous seing privé, ait été dressé dans notre pays ;

2° Que la dette ait été contractée envers un Français ou envers une société ou compagnie étrangère ayant une succursale en France.

Par conséquent, la dette contractée en France au profit d'un étranger, et celle contractée à l'étranger auprès d'un Français ne sauraient être déduites.

Quant aux sociétés étrangères, créancières du défunt, il faut qu'elles possèdent sur notre territoire une succursale, une agence ou un établissement quelconque.

CHAPITRE V

INEXACTITUDE DES DÉCLARATIONS ET ATTESTATIONS DE DETTES. — PÉNALITÉS

La loi du 25 février 1901 organise, dans son article 8, les moyens de prouver l'inexactitude des déclarations et attestations de dette, et édicte dans l'art. 9 les pénalités destinées à réprimer les fraudes commises dans la déduction du passif.

Il importe de remarquer que les articles 8 et 9 de la loi nouvelle ne sont pas applicables aux charges qui, déductibles en vertu des règles anciennes, n'ont pas le caractère de dettes.

Nous étudierons :

d'abord la procédure par laquelle l'administration fera la preuve ; cette preuve devra être établie, sous peine de déchéance, dans un délai de cinq ans, à compter du jour de la déclaration (art. 10 de la loi) ; ensuite, le système des pénalités établies pour la répression des fausses déclarations.

SECTION I

Procédure

Tout d'abord, disons qu'il y a inexactitude dans les déclarations ou attestations de dettes toutes les fois que l'héritier, dans sa déclaration ou le créancier dans son attestation, a fourni un renseignement qui ne répond pas à la réalité des faits, et qui a entraîné la distraction d'une dette non déductible. L'administration n'est pas tenue de démontrer que la dette déclarée et déduite n'existait pas au jour du décès, soit parce qu'elle était fictive, soit parce qu'elle se trouvait éteinte à ce moment, il lui suffit d'établir l'inexactitude d'un renseignement qui a *déterminé* la déduction de la dette. Il y a, au contraire, simple insuffisance de perception lorsque le receveur a déduit une dette, sans avoir exigé les justifications prescrites par la loi, ou en admettant des justifications insuffisantes. Dans le premier cas, les pénalités de l'art. 9 sont applicables ; dans le second, un supplément de droit simple est exigible, sans pénalité, puisque la faute est imputable au receveur.

C'est à l'administration qu'il appartient de fournir la preuve de la fraude qu'elle invoque. Aux termes de l'art. 8 de la loi nouvelle, « l'inexac-

titude des déclarations et attestations de dettes pourra être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment ». La Régie jouit donc, à cet égard, d'un pouvoir analogue à celui qui lui a été conféré par l'art. 13 de la loi du 23 août 1871, en matière de dissimulation de prix dans les ventes d'immeubles.

En premier lieu, l'administration est en droit d'invoquer les énonciations des actes et jugements intervenus entre les parties, à l'effet de prouver l'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes. Il importe peu que les écrits dont elle peut se prévaloir, soient antérieurs ou postérieurs au décès ou à la déclaration, dès lors qu'ils établissent que la dette admise à déduction n'existait pas au jour de l'ouverture de la succession.

Ensuite, l'administration peut prouver l'inexactitude au moyen de simples présomptions, ou de la preuve testimoniale. Ce dernier mode de preuve s'exerce soit par témoins, au moyen d'une enquête, soit par la comparution des parties, au moyen d'un interrogatoire. Mais la commune renommée ne constituant qu'un moyen exceptionnel, ne peut servir de base à une action tendant à établir une inexactitude d'attestation ou de déclaration de dette.

L'aveu est un mode de preuve dont peut user l'administration, pourvu qu'il soit *précis*, c'est-

à-dire qu'il caractérise nettement la déclaration ou l'attestation frauduleuse ; *formel*, c'est-à-dire que l'héritier ou le créancier reconnaisse expressément que la déclaration ou l'attestation était inexacte ; et *fait en connaissance de cause*, c'est-à-dire que la partie soit éclairée sur ses conséquences. De simples énonciations et déclarations insérées dans des écrits produits en justice ou parvenus autrement à la connaissance de l'administration ne constituent pas l'aveu et ne peuvent être retenus par le juge que comme simples présomptions.

Un seul mode de preuve : le serment (décisore ou supplétoire) ne peut être employé par la Régie, en vertu de la défense formelle contenue dans l'art. 8 de la loi.

La procédure variera suivant les modes de preuve employés.

Les instances seront instruites et jugées dans la forme spéciale aux matières d'enregistrement, toutes les fois que les moyens de preuve invoqués par l'administration seront compatibles avec la procédure instituée par les articles 64 et 65 de la loi du 22 frimaire an VII ou 17 et de la loi du 27 ventôse an IX, c'est-à-dire avec la procédure écrite, à l'exclusion de tout débat oral.

Lorsque, au contraire, l'administration aura recours, pour établir l'inexactitude de la déclaration ou de l'attestation, à l'un des genres de preu-

ve qui impliquent un débat oral, comme l'enquête ou l'interrogatoire sur faits et articles, il y aura lieu de suivre les formes de la procédure ordinaire et à observer l'ordre des juridictions et des compétences.

SECTION II

Pénalités

La déduction d'une dette nécessite, le plus souvent, le concours de l'héritier et du créancier. En cas de fraude, il y a eu participation de l'un et de l'autre ; dès lors, il est juste que des pénalités frappent le déclarant et le créancier.

Ces pénalités sont fixées par l'art. 9 de la loi.

« Toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette sera punie d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible, sans que cette amende puisse être inférieure à 500 fr., sans décimes.

« Le prétendu créancier qui en aura faussement attesté l'existence, sera tenu solidairement avec le déclarant, au paiement de l'amende et en supportera définitivement le tiers.

1^o Pénalités contre les héritiers.

Toutes les fois qu'il sera reconnu qu'une dette a été déduite à tort, soit en totalité, soit en parti,

par suite d'une déclaration inexacte des héritiers ou légataires, corroborée ou non par une fausse attestation, il y aura lieu de réclamer, indépendamment du droit simple, non perçu par suite de la déduction irrégulière, une amende qui s'élèvera à trois fois le montant de ce droit, sans décimes et sans pouvoir descendre au-dessous de 500 fr. En définitive, le droit sera perçu quatre fois.

Les cohéritiers sont tenus solidairement au paiement du droit simple et de la pénalité ; c'est l'application du principe général d'après lequel les débiteurs solidaires du droit simple, se représentant mutuellement dans l'exécution de l'obligation, sont obligés solidairement aux peines qui peuvent devenir exigibles.

Pour l'application du triple droit ou du minimum de l'amende, l'administration n'a pas à rechercher si, en faisant une déclaration inexacte, l'héritier a agi dans une intention de fraude ou a commis une simple erreur. Il a été clairement expliqué, au cours de la discussion, qu'on ne pouvait investir les agents du droit de trancher les questions si délicates de bonne ou de mauvaise foi et d'infliger des peines en conséquence. (*J. Off.*, Débats Chambre, séance du 15 nov. 1895, p. 2378, col. 1^{re}.) Mais le recours à la juridiction gracieuse permettra toujours d'atténuer l'amende dans le cas où elle serait excessive.

(Décl. Min. fin., séance du Sénat, 24 janvier 1901.)

2^o Pénalités contre le créancier.

Le prétendu créancier qui a faussement attesté l'existence d'une dette, ne peut être mis en cause pour le supplément de droit simple exigible, mais il est tenu solidairement avec le déclarant au paiement de la totalité de l'amende. L'administration est donc autorisée à le poursuivre seul, à l'exclusion de l'héritier, pour le recouvrement de la pénalité entière. Dans ses rapports avec ce dernier, le prétendu créancier devra supporter personnellement le tiers de cette pénalité.

S'il y a plusieurs déclarants, débiteurs distincts et non solidaires, des droits de mutation par décès, si les ayants droit sont, par exemple, un enfant et un conjoint survivant (pour l'usufruit légal ou testamentaire), et qu'une dette, reconnue simulée, ait été déduite ; en vertu de l'art. 9, il sera dû, au minimum deux amendes de 500 fr. chacune, et le prétendu créancier sera tenu solidairement pour 1.000 fr. Chaque déclarant a, en effet, profité de la fausse déclaration : le créancier a été doublement fautif, sa responsabilité sera multipliée.

Remarquons, d'ailleurs, que le créancier ne peut être mis en cause pour le paiement de l'amende qu'en cas de fausse attestation. Il ne

serait passible d'aucune pénalité fiscale s'il avait simplement pris part à une fraude commise par les héritiers, qui, par exemple auraient produit, pour obtenir la déduction d'une dette, un titre sans valeur existant entre les mains du créancier et communiqué par lui en connaissance du but poursuivi.

Les pénalités édictées par les art. 8 et 9 de la loi s'éteignent par la prescription et par le décès des contrevenants.

L'amende encourue pour inexactitude d'une déclaration ou attestation de dette se prescrit, conformément à l'art. 14 de la loi du 16 juin 1824, dans les deux ans qui suivent le jour où les préposés ont été mis à la portée de constater la contravention.

D'autre part, les peines étant personnelles, l'amende prononcée par l'art. 9 s'éteint par le décès des contrevenants. Mais nous avons vu que la loi de 1901 établit un lien de solidarité, pour le paiement de l'amende, entre l'héritier fraudeur et le créancier complice ; le décès de l'un d'eux fera-t-il échec à la solidarité ? La pénalité étant éteinte à l'égard du prédécédé, le survivant pourra-t-il en raison de la solidarité être poursuivi pour le tout ?

Nous ne le pensons pas. L'extinction de la pénalité résultant du décès peut être comparée à celle qui résulte d'une remise de dette, limitée

à la part du codébiteur, qui en profite. Or, aux termes de l'art. 1285 C. civ., le créancier ne peut, en ce cas, répéter la dette que déduction faite de la part du débiteur auquel la remise a été faite.

Nous en concluons que si le créancier, qui s'est rendu complice de la simulation du passif, précède avant que le triple droit ait été acquitté, ou qu'une condamnation soit intervenue à ce sujet, l'héritier ne peut plus être poursuivi que pour les deux tiers à sa charge. A l'inverse, le créancier ne pourra être poursuivi que pour un tiers si c'est l'héritier qui précède.

APPENDICE

En terminant, nous devons étudier une question qui se rattache au principe de la déduction et qui fut soulevée lors de la discussion de l'article 11 de la loi, relatif à l'estimation de la valeur imposable des immeubles ruraux et urbains.

M. Prevet, dans la séance du Sénat du 25 janvier 1901, proposait un amendement tendant à l'adoption, comme base de l'impôt de mutation sur les immeubles urbains et ruraux, d'une capitalisation au denier 20 et 25, non plus du revenu brut, mais du revenu net de l'immeuble.

L'auteur de l'amendement défendait ainsi sa proposition : elle était en concordance avec le principe de la déduction du passif, et rétablissait l'équité fiscale entre les valeurs mobilières et les valeurs immobilières ; l'évaluation donnée aux biens mobiliers n'était alourdie du montant d'aucun impôt, tandis qu'avec la capitalisation du revenu brut, on payait l'impôt de l'impôt.

L'amendement de M. Prevet était ainsi rédigé :

« Le revenu à capitaliser pour obtenir la valeur imposable sur les immeubles sera calculé, savoir :

« Pour les propriétés bâties comme pour l'assiette de la contribution foncière, c'est-à-dire sous la déduction de 25 % pour les maisons et 40 % pour les usines.

« Pour les terres, cultures et bois, sans y comprendre le montant de la contribution foncière. »

Le rapporteur combattit l'amendement.

L'impôt sur les successions, disait-il, est un impôt sur le capital, et non un impôt sur le revenu. C'est donc la valeur en capital des biens soumis à l'impôt qu'il faut déterminer aussi exactement que possible, tant en ce qui concerne les valeurs mobilières que les valeurs immobilières.

Pour les valeurs mobilières, on prend comme taux de perception le cours de la Bourse ou l'estimation des parties.

Pour les valeurs immobilières, qui comprennent les propriétés rurales et urbaines, la difficulté est plus grande.

Le législateur a dû opter entre deux solutions consistant :

L'une dans l'évaluation directe, au moyen d'expertise, au besoin, de la valeur vénale ;

L'autre dans une évaluation empirique d'après laquelle on multiplie le revenu, impôt non déduit, par un coefficient approprié.

La valeur vénale étant difficile à évaluer, on a

été conduit à taxer à forfait la valeur des immeubles en multipliant leur revenu, impôt non déduit, par les coefficients 20 ou 25, suivant qu'il s'agit de terres ou d'immeubles urbains.

M. Prevet acceptait ce dernier mode d'évaluation, mais demandait qu'on déduisit les charges et les impôts.

A quoi le rapporteur répondait : « Soit, le revenu brut est trop élevé, mais le taux de capitalisation est trop faible. Si les auteurs de la loi de frimaire, au lieu de faire intervenir le revenu impôt non déduit et de le multiplier à forfait par 20 ou 25, avaient considéré le revenu impôt déduit, ils auraient changé les coefficients de 20 et 25 et le résultat eût été le même. Tout comme on arrive au même produit de 40, soit qu'on multiplie 10 par 4 ou 8 par 5. »

Cette argumentation était saisissante.

Le rapporteur fit ensuite entrevoir le déficit de 17 millions qu'entraînerait l'adoption de l'amendement.

L'amendement, mis aux voix, fut repoussé par 153 voix contre 122.

Nous pensons que l'amendement de M. Prevet, — défendu en tant que le complément du principe de la déduction des dettes, — était inutile. Puisque l'évaluation forfaitaire est le résultat d'une multiplication dont le multiplicande et le multiplicateur sont fixés par la loi, la diminution et

l'augmentation respectives des termes de l'opération ne pouvaient avoir aucune conséquence pratique.

Mais, discuté à un autre point de vue, au point de vue de l'assiette imposable des biens immobiliers, l'amendement pouvait avoir pour conséquence de faire substituer au mode empirique de la capitalisation, le mode exact de la valeur vénale, comme base de l'impôt. La question ne fut touchée, dans le débat suscité par M. Prevet, qu'incidemment ; elle avait d'ailleurs été tranchée devant la Chambre des députés dans le sens du maintien de la loi de 1875, et le Gouvernement avait hâte de voter la réforme de 1901.

L'amendement fut, en conséquence, repoussé.

CONCLUSION

Nous avons vu le mécanisme de la loi. Il convient maintenant d'apprécier la loi elle-même dans ses résultats, au point de vue financier et économique.

La crainte du déficit, devant résulter de l'application du principe de la déduction des dettes, fut, avons-nous dit, le seul obstacle sérieux à l'accomplissement de la réforme ; il fut levé, et l'expérience a démontré que les craintes du législateur étaient chimériques.

Donc, au point de vue financier, la loi est bonne.

La déduction devait entraîner, au regard de M. Borie, dans son rapport, une diminution de recettes, évaluée en 1877, à 27 millions à peu près.

M. Jamais et M. Burdeau évaluaient, dans leurs projets, le déficit à 25 millions, ce qui équivaut à peu près au huitième du produit de l'impôt. M. Doumer, dans son premier rapport du 10 novembre 1894, à la Chambre, proposait le même chiffre de 25 millions.

En se plaçant au point de vue des nouveaux projets, et notamment au point de vue du projet très libéral de M. Ribot, M. Doumer, le ministre qui fit voter à la Chambre ce premier projet, a proposé de porter l'évaluation du dégrèvement au cinquième du produit de l'impôt au lieu du huitième, chiffre donné dans les projets antérieurs. Or, l'impôt successoral a produit, en 1893, année moyenne, une somme de 188.400.844 fr. Donc, le déficit étant du cinquième, serait de 37 millions à peu près.

En résumé, on craignait un déficit variant entre un cinquième et un huitième du produit de l'impôt.

La pratique a démontré que ces craintes étaient injustifiées.

Le Bulletin de statistique et de législation comparée, de 1902, publié par le ministère des Finances, constatait : « Les dispositions de la loi de 1901 ont été applicables à toutes les successions qui se sont ouvertes après la promulgation de la loi du 25 février 1901. Mais les délais accordés pour le paiement de l'impôt étant d'au moins 6 mois, c'est seulement au cours des quatre derniers mois de cette année que le nouveau régime fiscal s'est trouvé, en fait, appliqué.

Pendant cette période, il a été déclaré 150.085 successions, présentant un actif global de 2 milliards 92 millions 5.

Sur ce total de 150.085 successions, 123.283, soit 82,14 % , dont l'actif était de 1 milliard 373 millions, n'ont donné lieu à aucune déduction. Pour 26.802, soit 17,86 %, accusant un actif brut de 719 millions 5, le passif déduits s'est élevé à 170 millions, soit 8,17 % de l'actif global et 23,75 % de l'actif grevé. L'actif net taxé s'est ainsi fixé à 1 milliard 921 millions 6, soit 91,83 % du total général. Dans 4.171 successions, le passif qui se chiffrait à 33 millions 5, a absorbé la totalité de l'actif.

Les constatations relatives au passif ont fait ressortir un total de 128 millions (74,79 %), établi par actes authentiques, et 43 millions (25,21 %) par actes privés. Ce même passif avait le caractère civil pour 151 millions (88,42 %) et le caractère commercial pour 20 millions (11,58 %) ; enfin, ce passif était hypothécaire à concurrence de 118 millions (69,07 %), et chirographaire pour 53 millions (30,93 %)¹. »

Le bilan de l'exercice de 1901 faisait ressortir, il est vrai, un déficit de 134. 756.812 fr. 29, mais ce déficit ne peut être attribué à la réforme fiscale des droits de succession, les tableaux accusent même une augmentation sur les prévisions de recettes, d'une somme de 893.522 fr. M. Caillaux,

1. Pour le Calvados, 1575 successions sans passif pour 15.291.04, 442 successions avec passif pour 12.447.226 fr. — Passif global, 2,642.148 fr.

ministre des Finances, dans le rapport fait au président de la République, le 20 mars 1902, avait donc raison de dire : « La réforme des successions n'a donné aucun mécompte. »

Le fonctionnement du nouvel impôt n'a, par la suite, amené aucune mauvaise surprise.

Prévu au budget de 1902 pour un rendement de 225.220.000 fr., l'impôt sur les mutations a produit un chiffre de recettes s'élevant à 210.304.609 francs.

D'autre part, les statistiques portant tout à la fois sur la valeur des biens appartenant aux successions déclarées en 1902, et sur l'importance des dettes dont la déduction a été admise pour la liquidation des droits, montrent que le total des biens compris dans les déclarations s'élèvent au chiffre de 5.375.394.429 fr.

Si l'on en retranche le	
montant des valeurs taxées	
d'après l'ancien système	
fiscal, soit.	164.197.820
il reste pour les biens assujet-	
tis au régime nouveau. . .	5.211.196.609

Le passif déduit de cette	
somme a atteint le total de	439.070.604

L'actif net soumis aux droits en vertu des règles tracées par la loi de 1901, se trouve ainsi ramené à . . 4.772.126.005 ¹

1. Calvados, 3.662 successions sans passif pour 48.057.917, 1.278 successions avec passif pour 30.267.469. Passif déduit, 9.647.957.

Les évaluations budgétaires de 1903, qui fixaient à 220.474.500 fr. le produit de l'impôt successoral, étaient insuffisantes de 7 millions 4.

En présence de ces résultats, il faut reconnaître que les déclarations de M. Fournier, directeur général de l'enregistrement, faites dans la préface du bulletin de statistique de 1902, n'étaient point trop optimistes : « Les prévisions du législateur, disait-il, ne seront pas démenties par les faits, et l'œuvre de justice sociale qu'il a accomplie, loin de causer un préjudice au Trésor, aboutira, en définitive, à une augmentation dans le rendement de l'impôt. »

Des statistiques fournies par le Ministre des Finances, il ressort que le passif déduit appartient pour les trois quarts, au passif authentique, et pour le dixième, au passif commercial.

Cette proportion immesurée dans la déduction acceptée de deux catégories de dettes serait de nature à faire supposer que la loi est plus sévère à l'égard du passif privé et commercial qu'envers le passif authentique. Si cette induction était exacte, le législateur aurait manqué son but ; la loi de 1901 est une loi démocratique, douce au contribuable de fortune modeste, et au commerçant, qui n'ont point recours à des emprunts notariés. Naturellement timides, et surpris des formalités parfois exagérées qu'impose le receveur, les commerçants et petits propriétaires

ont pu avoir à souffrir de l'application de la loi de 1901 ; il est à espérer que cette situation inférieure qui leur a été réservée, disparaîtra peu à peu, grâce à la connaissance plus exacte qu'ils acquerront des véritables intentions du législateur, ainsi qu'à la bienveillance des agents du fisc.

Au point de vue économique, la loi de 1901 a été critiquée en ce qu'elle innove dans notre système d'impôts la tarification progressive. Certains esprits chagrins ou brouillons¹ ont violemment fait le procès à l'impôt progressif. Il n'en est pas moins vrai d'affirmer qu'il procède d'idées louables et d'un juste souci d'équité sociale. Le riche doit contribuer aux charges de l'Etat plus que le pauvre. La loi de 1901 est le premier essai de réalisation de cette idée généreuse, qui est à la base de tout un régime fiscal nouveau qu'on parle d'introduire.

Peut-être, cependant, eût-il mieux valu aborder la réforme fiscale par un autre côté et établir franchement une loi d'impôt progressif sur le revenu, plutôt qu'une loi d'impôt progressif sur les successions.

Tandis que l'impôt progressif sur le revenu demeure à l'état de projet, l'impôt progressif sur les successions a été voté. On a pensé que cet impôt

1. PROUDHON.

serait plus acceptable, par son caractère intermittent, par son caractère en quelque sorte accidentel, on a pensé qu'il serait plus acceptable aussi, parce que, au moment de la succession, au moment de la transmission de la propriété, apparaîtrait plus nettement et plus clairement la part de protection de l'Etat, dont l'impôt peut être considéré par certains comme une sorte de compensation.

Cela est-il exact ? Voici très brièvement les raisons pour lesquelles nous ne le croyons pas. Il est à craindre qu'à l'examiner de près, l'impôt progressif sur les successions n'apparaisse plus rigoureux, moins justifié que l'impôt sur le revenu.

D'abord, en matière d'impôt sur les successions, quelle est la base de la progression ? Pour la justifier, on donne exactement les raisons mises en avant pour justifier la progression dans l'impôt sur le revenu. On dit : L'impôt doit être modelé sur les facultés du contribuable ; il faut aller chercher les facultés du contribuable, et rien ne dit que ces facultés soient proportionnelles au chiffre même de la fortune du contribuable.

C'est exactement le même raisonnement employé en faveur du système de l'impôt sur le revenu. Mais il y a une grande différence : c'est que, lorsqu'on envisage le revenu d'un contribuable, lorsqu'on prend un contribuable qui a

1.000 fr., qui a 100.000 fr. de revenu, on a bien la mesure exacte, personne ne peut le contester, des facultés de ce contribuable. Mais, dans l'impôt sur les successions, en est-il de même ?

Comme base de la progression, on ne prend même pas la succession entière, on prend la part successorale. Est-ce que la part successorale est la mesure exacte de la faculté de celui à qui elle échoit ? Nullement. Il est vrai qu'une grosse part successorale enrichit toujours, plus ou moins, celui à qui elle échoit ; mais il n'est pas du tout exact de dire que, dans tous les cas, une petite part successorale ne puisse pas échoir à un riche contribuable. Par conséquent, on n'a pas, dans l'impôt sur les successions, comme base de progression, la base exacte, la base juste qu'offre l'impôt sur le revenu.

La loi d'impôt sur les successions a d'autres inconvénients : il faut regarder ceux qu'elle frappe et ceux qu'elle soulage. D'abord, elle n'intéresse pas tous ceux qui n'héritent pas. Il y a annuellement 200.000 déclarations de succession environ ; la loi intéresse donc, d'une façon générale, et plus encore dans sa partie immédiate, un petit nombre de contribuables. Que fait-on pour eux ? On leur accorde la déduction du passif et le dégrèvement des petites successions. Mais tout cela ne constitue pas un large dégrèvement intéressant la masse des contribuables.

A ces petits contribuables que donne la loi ? Le spectacle un peu lointain, un peu platonique des gros tarifs qui vont frapper les grosses successions.

Cela rappelle cette légende du moyen âge, où l'on voit devant une grande flambée de rôti, une broche tourner, chargée de victuailles, et au dehors, devant elle, un pauvre hère, dans la rue, qui se repaît de la fumée.

Voilà, croyons-nous, le spectacle exact des satisfactions apportées par la loi de 1901 aux petits contribuables. La loi ne leur procure pas les dégrèvements qui, seuls, auraient pu leur rendre sensible, leur rendre manifeste la pensée démocratique qui est au fond de cette loi.

Et, à un tout autre point de vue, regardant, non plus de ce côté, mais du côté des industriels, du côté des capitaux engagés dans l'industrie, si nous considérons, en les comparant toujours à une loi d'impôt sur le revenu, les conséquences de la loi de 1901, nous apercevons que la loi sur les successions est à cet égard beaucoup plus rigoureuse que la loi de l'impôt sur le revenu.

Envisageons la loi sur les successions dans certaines de ses applications pratiques. Voilà un industriel qui gère lui-même son industrie, qui fait valoir ses capitaux par son industrie personnelle, par son activité. Ce n'est pas une affaire organisée par actions, sous une forme collective,

Cet industriel, qui possède de gros capitaux et les fait valoir par son travail, meurt et laisse un neveu. A ce moment de crise pour son industrie, on demande à sa succession, quoi ? On demande en argent liquide, en espèces sonnantes, à ce nouvel industriel, 14 et même 18 % du capital dont il hérite ! Est-ce qu'il y a beaucoup d'industriels qui trouveront facilement ces capitaux ? Dès lors, on peut se demander si ce n'est pas là une forme de l'impôt infiniment plus rigoureuse et plus brutale que celle proposée par les partisans de l'impôt sur le revenu ?

Si ces critiques sont exactes, il faut se convaincre que l'impôt sur le revenu est une forme infiniment plus acceptable et plus prudente pour introduire l'impôt progressif dans nos lois que l'impôt sur les successions. En conséquence, la loi de 1901 n'aurait qu'une durée transitoire et devrait disparaître, ou du moins être remaniée en ce qui concerne le tarif, le jour où l'impôt sur le revenu serait établi. Cette réforme est précisément inscrite à l'ordre du jour des travaux parlementaires de la nouvelle Chambre.

Vu :

Le Président de la Thèse,
G. LEBRET.

Vu :

Le Doyen de la Faculté,
EDMOND VILLEY.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Université de Caen,
E. ZEVORT.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages.
INTRODUCTION.	1
<i>Causes du retard de la réforme.</i>	3
CHAPITRE I ^{er} . — LA NATURE DU DROIT DE MUTATION.	
SON ÉVOLUTION.	4
1 ^o <i>période gallo-romaine</i>	4
2 ^o — <i>franque.</i>	8
2 ^o — <i>féodale.</i>	9
4 ^o — <i>royale (centième denier)</i>	11
5 ^o — <i>révolutionnaire (l. de frimaire an VII).</i>	12
6 ^o — <i>contemporaine (législation du XIX^e siècle)</i>	17
CHAPITRE II. — L'ÉVALUATION FORFAITAIRE DES IM- MEUBLES ET LE NON ASSUJETTISSEMENT DES MEUBLES A L'IMPÔT.	25
CHAPITRE III. — LES NÉCESSITÉS BUDGÉTAIRES. —	
LES COMPENSATIONS	37
§ 1 ^{er} . — <i>Nouvelle évaluation des immeubles.</i>	38
§ 2. — <i>Impôt sur le revenu des valeurs mobilières.</i>	38
§ 3. — <i>Le relèvement des tarifs proportionnels et le tarif progressif.</i>	39
CHAPITRE IV. — LES CRAINTES DE LA FRAUDE.	50
LÉGISLATION COMPARÉE.	59
§ 1 ^{er} . <i>Législation belge.</i>	60
§ 2 — <i>hollandaise.</i>	62

	Pages.
§ 3. <i>Législation espagnole.</i>	64
§ 4. — <i>italienne.</i>	65
§ 5. — <i>anglaise.</i>	67
§ 6. — <i>Alsace-Lorraine.</i>	69

PREMIÈRE PARTIE

Passif déjà déduit sous l'empire de la loi de frimaire

ARTICLE 1 ^{er} . — <i>Des dettes proprement dites (renvoi).</i>	72
ARTICLE 2. — <i>Valeurs détenues par le défunt à titre précaire.</i>	76
1 ^o Du mandat.	78
a) Conventionnel.	79
b) Légal.	80
2 ^o Du dépôt.	81
3 ^o Du gage.	84
4 ^o Valeurs détenues par un usufruitier. .	85
5 ^o Biens frappés du retour conventionnel.	91
ARTICLE 3. — <i>Charges résultant des reprises des donations et des legs.</i>	93
1 ^o Des reprises.	93
a) Régime de communauté.	93
b) Régime dotal. — Régimes exclusifs de communauté.	98
2 ^o Des legs et donations.	99
a) Donations non encore exécutées au décès.	105
b) Donations sujettes au rapport. . .	113

DEUXIÈME PARTIE

Passif admis à déduction en vertu de la loi du 25 février 1901

	Pages.
CHAPITRE I ^{er} . — DETTES EXISTANT AU JOUR DE L'OU-	
VERTURE DE LA SUCCESSION.	119
<i>Obligations naturelles.</i>	
<i>Frais funéraires.</i>	
<i>Frais de scellés, d'inventaire et de liquidation.</i>	
<i>Pension due au conjoint survivant.</i>	
<i>Droits de mutation.</i>	
SECTION I ^{re} . — <i>Dettes envisagées quant à leur exis-</i>	
<i>tence et à leur liquidité.</i>	128
Modalités.	128
A) Le terme.	128
a) Dettes remboursables par annuités.	129
b) Proratas de fermages ou de loyers.	132
B. — La condition.	132
SECTION II — <i>Dettes litigieuses</i>	135
SECTION III. — <i>Dettes non liquides et indéterminées</i>	137
1 ^o Dette conjointe.	138
2 ^o Dette solidaire et caution.	138
3 ^o Répartition du passif de communauté.	149
a) Contribution aux dettes.	150
b) Obligation aux dettes.	151
4 ^o Dettes résultant de comptes.	164
a) Compte de tutelle.	165
b) Compte courant.	166
c) Dommages-intérêts fixés par état. —	
honoraires.	169
d) Faillite ou liquidation judiciaire du	
défunt	171

	Pages.
CHAPITRE II. — NÉCESSITÉ D'UN TITRE PROBANT. .	175
SECTION I ^{re} . — <i>Titres du droit civil</i>	180
1 ^o Actes authentiques.	180
2 ^o Actes sous-seing privé.	183
3 ^o Lettres missives.	187
4 ^o Registres et papiers domestiques. . .	188
5 ^o Tailles, jetons-bons.	190
6 ^o Dettes verbales.	191
SECTION II. — <i>Titres du droit commercial</i>	200
a) Le défunt était-il commerçant. . . .	201
b) S'agit-il d'un acte de commerce ? . . .	202
1 ^o Actes authentiques.	204
2 ^o Actes sous-seing privé. — Billets à ordre. .	205
Lettres de change. — Aval.	
3 ^o Registres de commerce.	208
a) Livres obligatoires.	209
b) Livres facultatifs.	211
A. — Livres de commerce comme	
preuve du passif.	213
a) Livres du défunt.	213
b) Livre du créancier.	216
B. — Livres de commerce comme mo-	
yen de contrôle.	216
CHAPITRE III. — JUSTIFICATIONS A FOURNIR PAR LES	
HÉRITIERS.	222
SECTION I ^{re} . — <i>Justifications exigées par la loi</i> . .	223
1 ^o Dettes résultant de titres authenti-	
ques.	223
2 ^o Dette ne résultant pas de titres au-	
thentiques.	224
a) Communication du titre. . . .	225
b) Copie collationnée.	228
3 ^o Attestation du créancier	231

SECTION II. — <i>Pouvoirs d'appréciation du receveur.</i>	234
CHAPITRE IV. — EXCEPTIONS AUX PRINCIPES DE LA DÉDUCTION.	238
SECTION I ^{re} . — <i>Présomption de paiement.</i> . . .	241
1 ^o Dettes échues depuis plus de trois mois avant le décès.	244
2 ^o Dettes hypothécaires dont l'inscription est périmée ou réduite.	245
SECTION II. — <i>Présomption de fraude.</i>	247
1 ^o Dettes du défunt envers ses héritiers .	247
2 ^o Dettes reconnues par testament. . . .	258
3 ^o Dettes contractées à l'étranger. . . .	259
CHAPITRE V. — INEXACTITUDE DES DÉCLARATIONS DE DETTES. — PÉNALITÉS.	265
SECTION I ^{re} . — <i>Procédure.</i>	266
SECTION II. — <i>Pénalités.</i>	269
1 ^o Contre l'héritier.	269
2 ^o Contre le créancier.	271
Extinction	273
APPENDICE	275
CONCLUSION	279



